



**КонсультантПлюс**  
надежная правовая поддержка

"Комментарий первой части Налогового  
кодекса Российской Федерации"  
(постатейный)  
(под ред. А.Н. Козырина)  
(Подготовлен для системы КонсультантПлюс,  
2014)

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

Дата сохранения: 17.03.2016

Подготовлен для системы КонсультантПлюс  
**ИНСТИТУТ ПУБЛИЧНО-ПРАВОВЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ**

**КОММЕНТАРИЙ ПЕРВОЙ ЧАСТИ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Материал подготовлен с использованием правовых актов  
по состоянию на 1 декабря 2014 года

**Под редакцией профессора  
А.Н. КОЗЫРИНА**

Коллектив авторов

Козырин Александр Николаевич - доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики", руководитель научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" НИУ ВШЭ - [глава 1](#) (все статьи, кроме [ст. 10](#)), [глава 9](#), [глава 13](#), [глава 14 \(ст. 82\)](#), [глава 16 \(ст. 128\)](#).

Комягин Дмитрий Львович - доктор юридических наук, доцент, профессор Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - [глава 7](#), [глава 8](#).

Бельтюкова Анастасия Аркадьевна - сотрудник научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - [глава 16 \(ст. 119 - 119.1\)](#).

Гусейнова Алина Алибековна - сотрудник научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики", ассистент кафедры финансового, налогового и таможенного права НИУ ВШЭ - [глава 16 \(ст. 126, ст. 129.1\)](#).

Емельянов Александр Сергеевич - доктор юридических наук, доцент - [глава 3](#), [глава 3.1](#), [глава 3.3](#), [глава 4](#), [главы 14.1 - 14.6](#), [глава 16 \(ст. 122.1\)](#).

Захарова Дарья Васильевна - сотрудник научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - [глава 6](#), [глава 14 \(ст. 85 - 86\)](#), [глава 16 \(ст. 116, ст. 119.2\)](#).

Корф Дмитрий Владимирович - кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики", сотрудник научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" НИУ ВШЭ - [глава 16 \(ст. 129, ст. 129.2\)](#), [глава 17](#) (совместно с А.А. Ялбулгановым).

Крецу Андрей Васильевич - сотрудник научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - [глава 16 \(ст. 120, ст. 122, ст. 129.3 - 129.6\)](#).

Лисицын Андрей Юрьевич - кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - [глава 18](#).

Лукаевич Мария Сергеевна - сотрудник научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - [глава 3.2](#), [глава 14 \(ст. 91 - 93, 103\)](#), [глава 16 \(ст. 123\)](#).

Лукьянова Анна Павловна - сотрудник научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - [глава 16 \(ст. 125\)](#).

Малиновская Виктория Михайловна - кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - [глава 15](#).

Пашенко Андрей Владимирович - старший преподаватель кафедры финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - [глава 10](#).

Постыляков Сергей Петрович - магистрант Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - [глава 14 \(ст. 90, ст. 95 - 101.4, ст. 104 - 105\)](#).

Реут Анна Владимировна - кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - [глава 19](#), [глава 20](#).

Трошкина Татьяна Николаевна - кандидат юридических наук, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики", руководитель научно-учебной группы "Экономическое право ЕвразЭС" НИУ ВШЭ - [глава 5](#), [глава 14 \(ст. 102\)](#).

Ялбулганов Александр Алибиевич - доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики", сотрудник научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" НИУ ВШЭ - глава 14 (ст. 83, ст. 84, ст. 94), глава 17 (совместно с Д.В. Корфом).

Янкевич Семен Васильевич - сотрудник научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" - глава 11, глава 12.

31 июля 1998 года

N 146-ФЗ

## НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### ЧАСТЬ ПЕРВАЯ

(в ред. Федеральных законов от 09.07.1999 N 154-ФЗ, от 02.01.2000 N 13-ФЗ, от 05.08.2000 N 118-ФЗ (ред. 24.03.2001), от 28.12.2001 N 180-ФЗ, от 29.12.2001 N 190-ФЗ, от 30.12.2001 N 196-ФЗ, Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003 N 61-ФЗ, Федеральных законов от 06.06.2003 N 65-ФЗ, от 30.06.2003 N 86-ФЗ, от 07.07.2003 N 104-ФЗ, от 23.12.2003 N 185-ФЗ, от 29.06.2004 N 58-ФЗ, от 29.07.2004 N 95-ФЗ, от 02.11.2004 N 127-ФЗ, от 01.07.2005 N 78-ФЗ, от 04.11.2005 N 137-ФЗ, от 02.02.2006 N 19-ФЗ, от 27.07.2006 N 137-ФЗ, от 30.12.2006 N 265-ФЗ, от 30.12.2006 N 268-ФЗ, от 26.04.2007 N 64-ФЗ, от 17.05.2007 N 83-ФЗ, от 17.05.2007 N 84-ФЗ, от 26.06.2008 N 103-ФЗ, от 30.06.2008 N 108-ФЗ, от 23.07.2008 N 160-ФЗ, от 24.11.2008 N 205-ФЗ, от 26.11.2008 N 224-ФЗ, от 19.07.2009 N 195-ФЗ, от 24.07.2009 N 213-ФЗ, от 23.11.2009 N 261-ФЗ, от 25.11.2009 N 281-ФЗ, от 28.11.2009 N 283-ФЗ, от 17.12.2009 N 318-ФЗ, от 27.12.2009 N 374-ФЗ, от 29.12.2009 N 383-ФЗ, от 09.03.2010 N 20-ФЗ, от 27.07.2010 N 229-ФЗ, от 30.07.2010 N 242-ФЗ, от 28.09.2010 N 243-ФЗ, от 03.11.2010 N 287-ФЗ, от 27.11.2010 N 306-ФЗ, от 29.11.2010 N 324-ФЗ, от 28.12.2010 N 404-ФЗ, от 07.06.2011 N 132-ФЗ, от 27.06.2011 N 162-ФЗ, от 11.07.2011 N 200-ФЗ, от 18.07.2011 N 227-ФЗ, от 19.07.2011 N 245-ФЗ, от 16.11.2011 N 321-ФЗ, от 21.11.2011 N 329-ФЗ, от 28.11.2011 N 336-ФЗ, от 03.12.2011 N 392-ФЗ, от 30.03.2012 N 19-ФЗ, от 25.06.2012 N 94-ФЗ, от 29.06.2012 N 97-ФЗ, от 28.07.2012 N 144-ФЗ, от 03.12.2012 N 231-ФЗ, от 04.03.2013 N 20-ФЗ, от 07.05.2013 N 94-ФЗ, от 07.05.2013 N 104-ФЗ, от 07.06.2013 N 108-ФЗ, от 28.06.2013 N 134-ФЗ, от 02.07.2013 N 153-ФЗ, от 23.07.2013 N 216-ФЗ, от 23.07.2013 N 248-ФЗ, от 30.09.2013 N 267-ФЗ, от 30.09.2013 N 268-ФЗ, от 02.11.2013 N 301-ФЗ, от 02.11.2013 N 306-ФЗ, от 02.11.2013 N 307-ФЗ, от 28.12.2013 N 420-ФЗ, от 02.04.2014 N 52-ФЗ, от 04.06.2014 N 139-ФЗ, от 23.06.2014 N 166-ФЗ, от 28.06.2014 N 198-ФЗ, от 04.10.2014 N 284-ФЗ, от 04.11.2014 N 347-ФЗ, от 04.11.2014 N 348-ФЗ, от 24.11.2014 N 376-ФЗ, от 29.11.2014 N 379-ФЗ, от 29.11.2014 N 382-ФЗ, от 29.12.2014 N 462-ФЗ,

с изм., внесенными Федеральными законами от 30.03.1999  
N 51-ФЗ, от 31.07.1998 N 147-ФЗ (ред. 09.07.2002),  
Определением Конституционного Суда РФ от 06.12.2001  
N 257-О, Постановлением Конституционного Суда РФ  
от 17.03.2009 N 5-П, Федеральным законом от 05.05.2014  
N 116-ФЗ, от 21.07.2014 N 219-ФЗ)

## Раздел I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

### Глава 1. ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГАХ И СБОРАХ И ИНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ О НАЛОГАХ И СБОРАХ

Статья 1. Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах

#### Комментарий к [статье 1](#)

Комментируемая [статья](#) посвящена понятию и структуре законодательства о налогах и сборах.

[Конституция](#) РФ относит установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов, а органы местного самоуправления наделяет полномочиями по установлению местных налогов и сборов. Из этих конституционных норм следует, что законодательство о налогах и сборах включает три уровня нормативно-правового регулирования: федеральный, региональный и местный.

Федеральный уровень - **законодательство Российской Федерации о налогах и сборах** - представлен Налоговым [кодексом](#) РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах и сборах.

Региональный уровень - это **законодательство субъектов Российской Федерации о налогах**, состоящее из законов субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с Налоговым [кодексом](#) РФ. В отличие от законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, действующего на всей территории Российской Федерации, региональное налоговое законодательство действует только на территории данного субъекта Российской Федерации.

Наконец, третий уровень нормативно-правового регулирования - местный - образуют **нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах**, которые принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с Налоговым [кодексом](#) РФ и действуют в границах соответствующих муниципальных образований.

Все три уровня в совокупности составляют понятие "**законодательство о налогах и сборах**".

**Законодательство о налогах и сборах**. Осью, вокруг которой формируется законодательство о налогах и сборах, является Налоговый кодекс Российской Федерации.

В основании российского налогового права лежит кодифицированный **акт прямого действия**. Это означает то, что для "запуска" (приведения в действие) норм Налогового [кодекса](#) РФ не нужно принимать подзаконные акты. В этом смысле нормы Налогового кодекса РФ **самоисполнимы**. Для сравнения отметим, что многие нормы предшественника Налогового кодекса РФ - Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" 1991 г. - не были самоисполнимыми. Для их применения на практике требовалось принятие многочисленных подзаконных актов.

Кодификация российского налогового законодательства началась с принятием в 1998 г. первой части Налогового [кодекса](#) Российской Федерации и продолжается до сих пор - очередная новая глава Налогового кодекса, посвященная налогообложению имущества физических лиц, вступает в силу 1 января 2015 г.

Налоговый кодекс состоит из двух частей. В первой части [Кодекса](#), введенной в действие 1 января 1999 г., закрепляются основы российского налогового права, принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов РФ и местных налогов, правовые основы налоговой обязанности, правовой статус налогоплательщика, формы и методы налогового контроля, ответственность за совершение налоговых правонарушений, порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Вторая часть Налогового [кодекса](#) РФ, введенная в действие 1 января 2001 г., регулирует налоги и сборы, входящие в состав налоговой системы Российской Федерации, а также специальные налоговые режимы, предусмотренные налоговым законодательством.

Помимо Налогового [кодекса](#) РФ, законодательство Российской Федерации включает в себя федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Успешная кодификация налогового законодательства на федеральном уровне приводит к тому, что примеры таких законов сейчас



крайне немногочисленны. Они представлены преимущественно так называемыми корректирующими законами - федеральными законами, вносящими изменения и дополнения в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, и операционными законами - законодательными актами, вводящими в действие Налоговый кодекс РФ (Федеральный закон от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации", Федеральный закон от 5 августа 2000 г. N 118-ФЗ "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах").

Федеральным законом от 07.05.2013 N 104-ФЗ комментируемая статья была дополнена пунктом 7, в соответствии с которым внесение изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, а также приостановление, отмена или признание утратившими силу положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах осуществляются отдельными федеральными законами и не могут быть включены в тексты федеральных законов, изменяющих (приостанавливающих, отменяющих, признающих утратившими силу) другие законодательные акты Российской Федерации или содержащих самостоятельный предмет правового регулирования.

Комментируемая статья очерчивает предмет правового регулирования Налогового кодекса РФ, относя к нему следующие вопросы:

- 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов;
- 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- 5) формы и методы налогового контроля;
- 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

В п. 3 комментируемой статьи особо оговаривается, что действие Налогового кодекса РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено самим Налоговым кодексом РФ.

Налоговый кодекс РФ остается отраслеобразующей осью для **регионального налогового законодательства**. Все законы субъектов Российской Федерации принимаются в строгом соответствии с Налоговым кодексом РФ. Их предметом становятся региональные налоги и иные аспекты налогового регулирования по вопросам, отнесенным к компетенции субъекта Российской Федерации. Вот несколько примеров законов субъектов Российской Федерации, отражающих основные области предметного регулирования на региональном уровне: Закон Республики Саха (Якутия) "О налоговой политике Республики Саха (Якутия)"; Закон г. Москвы "О патентной системе налогообложения"; Закон Ставропольского края "Об инвестиционном налоговом кредите"; Закон Калининградской области "О налоге на имущество организаций"; Закон Республики Татарстан "Об установлении налоговой ставки по налогу на прибыль организаций для отдельных категорий налогоплательщиков"; Закон Карачаево-Черкесской Республики "О предоставлении налоговых льгот" и т.д.

**Муниципальные нормативные правовые акты о налогах.** Налоговый кодекс РФ и на муниципальном уровне остается эталоном, в соответствии с которым представительными органами муниципальных образований принимаются решения по местным налогам и иным аспектам налогового регулирования, по вопросам, отнесенным к компетенции органов местного самоуправления. Например: решение Селезневского сельского Совета народных депутатов Тамбовского района Тамбовской области "О введении в действие на территории Селезневского сельсовета земельного налога", Постановление Совета депутатов ЗАТО "Сибирский" (Алтайский край) "О ставках налога на имущество физических лиц", решение Совета народных депутатов города Владимира "Об установлении дополнительных оснований признания безнадежными к взысканию и списания недоимки, задолженности по пеням и штрафам по местным налогам", решение Вологодской городской Думы "Об утверждении Положения о порядке установления льгот по местным налогам на территории муниципального образования "Город Вологда" и т.д.

Статья 2. Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах

Комментарий к [статье 2](#)

В [части 1 комментируемой статьи](#) определяется круг общественных отношений, которые регулируются законодательством о налогах и сборах и которые приобретают в силу этого характер налоговых правоотношений. Иными словами, можно сказать, что в ст. 2 Налогового кодекса РФ определяется предмет

налогового права. Однако при этом законодатель не дает общей характеристики или определения налоговых правоотношений, а ограничивается лишь перечислением их основных видов.

Выделенные в НК РФ группы (блоки) общественных отношений, регулируемые законодательством о налогах и сборах, в целом соответствуют основным разделам налогового законодательства:

- 1) отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ - [разделы I - IV](#) НК РФ;
- 2) отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, - [раздел V](#) НК РФ;
- 3) отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, - [раздел VII](#) НК РФ;
- 4) отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, - [раздел VI](#) НК.

Законодательство о налогах и сборах относится к публично-правовым отраслям российского законодательства. Регулируемые им отношения возникают в процессе осуществления государственной власти и власти муниципальных образований.

Налоговые правоотношения представляют собой разновидность властных правоотношений, которые характеризуются неравенством сторон, преобладанием воли одного участника над волей другого участника. Подобные правоотношения носят субординационный характер и устанавливают соподчинение между их участниками.

Властная природа налоговых правоотношений не раз подчеркивалась в решениях судебных органов. Так, например, в [Постановлении](#) Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 года N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" <1> читаем: "Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Они 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 и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств".

<1> СЗ РФ. 1997. N 1. Ст. 197.

Публично-правовой характер налоговых отношений предполагает обязательное участие в них государственных органов, должностных лиц, а также субъектов с делегированными им полномочиями властного характера.

Отмеченные свойства налоговых правоотношений отличают их от отношений, регулируемых нормами частного права (в первую очередь от гражданско-правовых отношений).

Различия в природе налоговых и гражданских отношений и механизме их правового регулирования законодатель закрепляет, например, в [ст. 2](#) Гражданского кодекса РФ, в соответствии с которой "к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством".

Налоговые правоотношения разнообразны и многоплановы. Они могут быть классифицированы по различным критериям. Так, например, можно выделить материальные правоотношения, которые непосредственно выражают содержание налогового регулирования - статус участников налоговых правоотношений, а также правоотношения процессуальные, касающиеся различного рода процедур в налоговой сфере.

Налоговые правоотношения могут быть подразделены на регулятивные и охранительные. Первые возникают, изменяются и прекращаются в соответствии с регулятивными правовыми нормами (отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ). Правоотношения второго типа возникают на основе охранительных правовых норм (отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий, бездействия их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения).

Следует отметить тенденцию расширения спектра охранительных налоговых правоотношений. При этом если ранее среди таких правоотношений, безусловно, доминировали правоотношения, нацеленные на охрану законных интересов государства в налоговой сфере (прежде всего интересов фискального характера), то сейчас обозначился интерес законодателя к четкой регламентации отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий и бездействия должностных лиц. Указанные отношения нацелены в первую очередь на охрану прав и законных интересов налогоплательщика от различного рода проявлений произвола со стороны администрации. Данная тенденция отвечает основам конституционного строя Российской Федерации. Как правило, в соответствии со [ст. 2](#)

Конституции РФ именно "человек, его права и свободы являются высшей ценностью; признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина - обязанность государства".

Эта тенденция нашла свое отражение, в частности, в дополнениях, внесенных в текст комментируемой [статьи](#) Федеральным [законом](#) от 9 июля 1999 г. N 154-ФЗ. Именно этот Закон дополнил перечень отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, упоминанием об отношениях, возникающих в процессе обжалования актов налоговых органов, действий, бездействия их должностных лиц.

Законодатель может вывести отдельные виды отношений налогового характера из-под действия НК РФ. Так, например, в 2002 г. был принят Федеральный [закон](#) от 9 июля 2002 г. N 83-ФЗ "О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей" <2>, которым устанавливались правовые основы и условия реструктуризации долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей в целях улучшения их финансового состояния до применения процедуры банкротства. При этом под долгом сельскохозяйственного товаропроизводителя понималась в том числе его просроченная, отсроченная или рассроченная задолженность по платежам в бюджеты всех уровней. Упомянутым [Законом](#) было внесено дополнение в [ст. 8](#) Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ" <3>, в соответствии с которым положения первой части НК РФ не должны применяться к отношениям, регулируемым Федеральным законом "О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей".

-----  
<2> СЗ РФ. 2002. N 28. Ст. 2787.

<3> СЗ РФ. 1998. N 31. Ст. 3825.

Задача [части второй комментируемой статьи](#) состоит в разведении предметов налогового и таможенного законодательства в части регулирования таможенных отношений, имеющих финансово-правовую природу.

Круг отношений, регулируемых таможенным законодательством Таможенного союза, очерчен в [ст. 1](#) Таможенного кодекса Таможенного союза, в соответствии с которой таможенное регулирование в Таможенном союзе представляет собой правовое регулирование отношений, связанных с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, их перевозкой по единой таможенной территории Таможенного союза под таможенным контролем, временным хранением, таможенным декларированием, выпуском и использованием в соответствии с таможенными процедурами, проведением таможенного контроля, уплатой таможенных платежей, а также властных отношений между таможенными органами и лицами, реализующими права владения, пользования и распоряжения указанными товарами. При этом отмечается, что таможенное регулирование в Таможенном союзе осуществляется в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза, а в части, не урегулированной таким законодательством, до установления соответствующих правоотношений на уровне таможенного законодательства Таможенного союза - в соответствии с законодательством государств - членов Таможенного союза.

Коллизия (столкновение) норм законодательства о налогах и сборах и таможенного законодательства чаще всего возникает при регулировании следующих видов отношений:

- а) по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, к которым относятся: ввозная таможенная пошлина; вывозная таможенная пошлина; НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ; акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ; таможенные сборы;
- б) возникающих в процессе контроля за уплатой таможенных платежей;
- в) возникающих в процессе обжалования актов таможенных органов (Федеральной таможенной службы, региональных таможенных управлений, таможен, таможенных постов), действий (бездействия) их должностных лиц;
- г) возникающих в процессе привлечения к ответственности лиц, виновных в нарушении норм об уплате таможенных платежей.

При разрешении возникающих коллизий норм, содержащихся в законодательстве о налогах и сборах, и норм таможенного законодательства следует руководствоваться принципом, закрепленным в [части второй комментируемой статьи](#): к перечисленным выше отношениям, возникающим в связи с уплатой таможенных платежей, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ. Иными словами, для регулирования таких отношений будут применяться нормы таможенного законодательства. Нормы Налогового кодекса РФ будут применяться для регулирования отношений по уплате таможенных платежей только в том случае, если это прямо предусмотрено в самом Налоговом кодексе РФ.

В Федеральном [законе](#) от 27.11.2010 N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации" <4> закреплено положение, в соответствии с которым, если иное не установлено таможенным законодательством Таможенного союза, к отношениям по взиманию и уплате таможенных платежей, относящихся к налогам, законодательство Российской Федерации о таможенном деле применяется в части, не урегулированной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

-----  
<4> СЗ РФ. 2010. N 48. Ст. 6252.

## Статья 3. Основные начала законодательства о налогах и сборах

### Комментарий к [статье 3](#)

Принципы правового регулирования налоговых отношений представляют собой общие начала, основные положения, в которых находит выражение сущность налогового права, его основные черты и проявляются закономерности его развития.

Принципы налогового права обеспечивают единообразные подходы к формированию налоговых норм и их применению, а также используются для устранения пробелов в налоговом праве.

В целях регулирования налоговых отношений используются как общие общеправовые и межотраслевые принципы, охватывающие все или несколько отраслей права, так и специальные (отраслевые) принципы, распространяющиеся только на налоговую сферу.

Общеправовые и межотраслевые принципы, используемые для регулирования налоговых отношений, - это принципы законности, гуманизма, демократизма, гласности, единства прав и обязанностей, неотвратимости наказания, ответственности за вину и др.

Применение ряда общеправовых принципов в налоговой сфере может отличаться существенными особенностями. Например, принцип демократизма в налоговом праве означает, что решения по основным и наиболее важным вопросам налогообложения и налогового регулирования должны приниматься органами представительной власти и оформляться в виде законов и иных актов органов представительной власти. Однако именно в финансовой и налоговой сферах на реализацию принципа демократизма накладываются существенные ограничения. В соответствии с федеральным конституционным законом о референдуме и региональными законами о референдумах вопросы налогообложения не могут выноситься на референдум. Таким образом, инструменты прямой (непосредственной) демократии оказываются неприменимы для регулирования налоговых отношений.

Ряд общеправовых принципов в трансформированном виде, уточненном применительно к налоговому регулированию, закреплён в законодательстве о налогах и сборах в качестве специализированных принципов налогового права. Это прежде всего касается таких норм-принципов в налоговом праве, как справедливость, равенство, законность и соразмерность.

**Справедливость** представляет собой абстрактное выражение и определение права вообще, любой его отрасли, в том числе и налогового права. Требование справедливости проявляется одновременно во всех принципах налогового права. Наверное, поэтому упоминание о принципе справедливости как об отдельном принципе налогового права было исключено из Налогового [кодекса](#) РФ (Федеральный [закон](#) от 09.07.1999 N 154-ФЗ).

Требование справедливого регулирования налоговых отношений - емкое и многогранное. Во-первых, оно должно гарантировать **свободу** налогоплательщика: налог ограничивает право собственности, чтобы защитить собственность налогоплательщика. Во-вторых, оно предполагает обеспечение **формально-юридического равенства** через установление равной меры для фактически неравных субъектов. И в этом смысле налоговое право должно выстраиваться на основе всеобщности и равенства налогообложения. Наконец, в-третьих, справедливость - это и требование **социальной солидарности**, в соответствии с которым формально равное для всех налоговое право должно быть социально дифференцированным (то есть фактически неравным!) и предусматривать систему налоговых льгот социальной направленности.

В налоговом деликтном праве требование справедливости проецируется на налоговые санкции и иные принудительные меры воздействия на налогоплательщика, которые должны соответствовать характеру и степени общественной опасности налогового правонарушения, обстоятельствам его совершения и личности правонарушителя. Требование справедливости устанавливает также, что никто не может нести ответственность дважды за одно и то же правонарушение.

Закрепленный в [Конституции](#) РФ принцип **равенства** всех перед законом и судом детализирован в Налоговом [кодексе](#) РФ. Он трансформируется в налоговом праве, во-первых, в требование **равноправия и всеобщности налогообложения**: каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы; законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения; запрет устанавливать налоговые льготы индивидуального характера и т.д. Во-вторых, равноправие в налоговом праве понимается и как **запрет дискриминации**:

- налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев;
- не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Принцип **законности** - один из базовых общеправовых принципов - понимается по-разному в сфере налогового правотворчества и в области налогового правоприменения.



В процессе формирования налоговых норм требование законности предполагает, что:

- налоги устанавливаются исключительно актами законодательства о налогах и сборах; ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ, либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом РФ;

- в тексте таких актов должны быть четко определены все элементы налоговой обязанности;

- должны быть соблюдены процессуальные нормы подготовки, принятия и вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах.

В процессе применения налоговых норм законность означает неукоснительное выполнение конституционного предписания, в соответствии с которым органы государственной власти, органы местного самоуправления, должностные лица, граждане и их объединения обязаны соблюдать законы. Нарушение этого требования предполагает привлечение виновного лица к юридической ответственности. И уже в сфере деликтного налогового права принцип законности предусматривает, что состав налогового правонарушения, налоговые санкции и иные правовые последствия совершения налогового правонарушения должны определяться только законом, конкретно - Налоговым кодексом РФ.

Одним из наиболее востребованных на практике является **принцип соразмерности**, означающий в налоговом праве одновременное выполнение трех требований:

а) **пропорциональности** - при установлении налога учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налогов;

б) **обоснованности** - налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными;

в) **гарантии конституционных прав и свобод** при осуществлении налогообложения - недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Развивая последнее требование, Конституционный Суд РФ сделал важное уточнение: реализация основных прав и свобод не может ставиться в зависимость от уплаты или неуплаты каких-либо налогов и сборов, поскольку основные права граждан гарантируются Конституцией РФ без каких-либо условий фискального характера (**Постановление** КС РФ от 04.04.1996).

Еще одним правовым принципом, приобретающим особое звучание в налоговом праве, выступает принцип **определенности**, предполагающий четкость и ясность нормативного предписания, предельную точность установления границ должного, запрещенного и возможного поведения субъекта налогового права. Этот принцип-требование означает, во-первых, что при установлении налога должны быть определены все обязательные элементы налогообложения; во-вторых, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить; в-третьих, все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Особое значение для развития российского налогового права имеет принцип **единства налоговой системы Российской Федерации**. Он соответствует конституционному принципу единого экономического пространства России и единой финансовой и налоговой политики (**ст. 8, 74, 114** Конституции РФ), который означает, что не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров, работ, услуг или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций (**п. 4 ст. 3** НК РФ).

Принцип единства налоговой системы Российской Федерации раскрывается через законодательное закрепление тенденции централизации российской налоговой системы:

- исчерпывающий перечень всех налогов закрепляется в Налоговом кодексе РФ (**ст. 13, 14, 15**);

- не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ (**п. 6 ст. 12**);

- отмена федеральных, региональных и местных налогов осуществляется только Налоговым кодексом РФ (**п. 5 ст. 12**);

- четкое определение границ регионального и местного нормотворчества в налоговой сфере (**п. 3 и 4 ст. 12** НК РФ).

Кроме того, этот принцип налогового права обеспечивается единой системой федеральных налоговых органов. Налоговые органы как относящиеся к федеральным экономическим службам в соответствии с Конституцией РФ находятся в ведении Российской Федерации (**ст. 71, п. "ж"**); налоговые органы в субъектах Российской Федерации являются территориальными органами федеральных органов исполнительной власти (**ст. 78, ч. 1**), а не органами субъектов Российской Федерации.

Принцип единства налоговой системы России не раз интерпретировался Конституционным Судом РФ:

- недопустимость введения региональных налогов, которые могут прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств, или таких региональных налогов, которые

позволяли бы формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других субъектов РФ ([Постановление КС РФ от 21.03.1997](#));

- субъекты Российской Федерации не вправе определять налоговые изъятия произвольно, в нарушение принципов, закрепленных Конституцией РФ и федеральным законом. Это вытекает, среди прочего, из принципа единой финансовой, в том числе налоговой, политики, закрепленного [ст. 114 Конституции РФ](#) ([Постановление КС РФ от 04.04.1996](#));

- установление общих принципов и формирование налоговой системы, включая исчерпывающий список региональных и местных налогов как источников поступлений в региональные и местные бюджеты, осуществляются федеральным законом в соответствии с [Конституцией РФ](#) ([Постановление КС РФ от 30.01.2001](#));

- право субъектов Российской Федерации на установление налогов всегда носит производный характер, поскольку субъекты Российской Федерации связаны общими принципами налогообложения, закрепленными в федеральном законодательстве ([Постановление КС РФ от 21.03.1997](#)).

Заметим, что не все принципы налогового права нашли свое закрепление в комментируемой статье. Так, например, важный для современного правоприменения принцип **добросовестности налогоплательщика** не имеет законодательного оформления и выводится из решений Конституционного Суда РФ.

Статья 4. Нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах

#### Комментарий к [статье 4](#)

Комментируемая [статья](#) посвящена подзаконным актам, участвующим в регулировании налоговых отношений.

Несмотря на то что законодательные акты выступают основными источниками налогового права, при регулировании налоговых отношений не обойтись без подзаконных актов, принимаемых органами исполнительной власти в развитии законодательства о налогах и сборах.

Еще недавно, в 1990-е годы, подзаконные акты фактически были центром, сердцевинной нормативно-правового регулирования налоговых отношений в Российской Федерации. Действовавшие в тот период законы Российской Федерации о налогах устанавливали самые общие начала правопорядка в налоговой сфере, опускали "детали" налогового регулирования, изобиловали отсылочными нормами. Налоговый закон фактически утрачивал качества акта прямого действия: он не был самоисполним и для его применения требовалось принятие подзаконных актов.

Подзаконными актами регулировались практически все аспекты налогообложения и активно восполнялись пробелы налогового законодательства. В то время указами Президента РФ регулировались наиболее важные вопросы, не урегулированные налоговым законом, вплоть до введения новых налогов ("**указное налоговое право**"), а инструкциями налогового ведомства (в то время - Госналогслужбы) "прописывались" основные элементы налога. Налоговые нормы могли содержаться в инструкциях и письмах Госналогслужбы.

Само "налоговое законодательство" понималось в тот период времени как совокупность не только собственно законов о налогах, но и многочисленных подзаконных актов, принимаемых по налоговым вопросам Президентом РФ, Правительством РФ и налоговым ведомством.

С принятием Налогового [кодекса](#) РФ в 1999 г. отношение к подзаконным актам кардинальным образом изменилось. Сам Налоговый кодекс РФ стал применяться при регулировании налоговых отношений как акт прямого действия. Любые неясности, неточности, пробелы в налоговом законе должны отныне истолковываться в пользу налогоплательщика.

После введения в действие Налогового [кодекса](#) РФ подзаконные акты могут приниматься для регулирования налоговых отношений **только** по прямому предписанию, содержащемуся в Налоговом кодексе РФ или ином акте законодательства о налогах и сборах.

Еще одно требование законодательства, существенным образом ограничивающее подзаконное нормотворчество в налоговой сфере, состоит в том, что подзаконные акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Это требование законодательства о налогах и сборах было прокомментировано Конституционным Судом РФ, указавшим на то, что подзаконные акты не могут допускать ограничения прав или возлагать на налогоплательщика дополнительные обязанности по сравнению с тем, как они определены законом ([Определение КС РФ от 05.11.2002](#)).

В комментируемой [статье](#) Налогового кодекса РФ четко очерчен круг субъектов, наделенных нормотворческими полномочиями в налоговой сфере. На федеральном уровне правом принимать подзаконные акты, содержащие налоговые нормы, наделены Правительство Российской Федерации и два федеральных органа исполнительной власти - Министерство финансов Российской Федерации и Федеральная таможенная



служба, которые принимают нормативные правовые акты в форме приказов. При этом ФТС России может принимать нормативные правовые акты, содержащие налоговые нормы, только по вопросам таможенных платежей и контроля за таможенной стоимостью.

Орган публичной власти, наделенный Налоговым кодексом РФ полномочиями принимать нормативные акты, регулирующие налоговые отношения, обязан облекать создаваемую им налоговую норму в должную правовую форму (для Правительства РФ - постановления, для Минфина России и ФТС России - приказы).

Особо следует упомянуть, что Налоговый кодекс РФ (ст. 4) лишил Федеральную налоговую службу и ее территориальные органы права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Лишены права принимать нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения, территориальные органы ФНС России, а также территориальные таможенные органы (региональные таможенные управления, таможни и таможенные посты).

**Постановлением** Правительства РФ от 13 августа 1997 г. N 1009 установлен прямой **запрет на включение нормы**, в том числе налоговой, в различного рода **инструкции, письма, телеграммы** и иные правовые акты, разъясняющие нормы или доводящие их до сведения граждан и организаций.

Вплоть до настоящего времени в целях нормативно-правового регулирования продолжают использоваться отдельные "старые" подзаконные акты, изданные еще до принятия Налогового кодекса РФ. Они продолжают действовать в качестве юридических переживаний в той части, в которой они не противоречат действующему законодательству о налогах и сборах.

В соответствии с трехуровневой системой законодательства о налогах и сборах подзаконные акты, регулирующие налоговые отношения, также формируются на федеральном, региональном и местном уровнях. В соответствии с положениями комментируемой **статьи** органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, а также исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции могут издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах, то есть законодательство РФ о налогах и сборах, законы субъектов РФ о налогах и сборах и нормативные правовые акты, принимаемые представительными органами местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Статья 5. Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени

Комментарий к **статье 5**

Комментируемая **статья** устанавливает правила действия налоговой нормы во времени.

Принцип "законно установленного налога" относится не только к форме и содержанию акта законодательства о налогах и сборах, но и к порядку его введения в действие. Этот конституционный принцип налогового права, как отмечал Конституционный Суд РФ, требует от законодателя определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой **режим стабильных условий хозяйствования**, выводимый, в частности, из **статей 8 и 34** Конституции Российской Федерации (**Определение** КС РФ от 08.04.2003).

В этих целях Налоговый кодекс РФ, устанавливая правила введения в действие актов законодательства о налогах и сборах, должен гарантировать налогоплательщику период времени, достаточный для адаптации к новым налоговым правилам.

Налоговый кодекс РФ устанавливает две основные модели введения в действие акта законодательства о налогах и сборах.

Первая модель распространяется на:

а) федеральные законы, вносящие изменения в Налоговый кодекс РФ в части установления новых налогов и сборов;

б) акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие региональные и местные налоги соответственно.

Перечисленные акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Вторая модель введения в действия актов законодательства о налогах и сборах касается всех иных актов, вносящих изменения и дополнения в действующее законодательство о налогах и сборах, и предусматривает, что такие акты вступают в силу не ранее чем **по истечении одного месяца** со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. (Под **налоговым периодом** понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.)

Иными словами, такой акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта ([Постановление ВАС РФ от 28.02.2001](#)).

Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Правила введения в действие актов законодательства о налогах и сборах распространяются также на нормативные правовые акты о налогах и сборах федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.

Момент вступления в силу нормативного акта сопряжен с фактом **официального опубликования** нормативного правового акта.

Официальное опубликование источника права - конституционное требование, невыполнение которого делает налоговую норму неприменимой.

Федеральные законы публикуются в "Парламентской газете", "Российской газете" или Собрании законодательства Российской Федерации. Постановления Правительства РФ подлежат официальному опубликованию в "Российской газете" и Собрании законодательства Российской Федерации. Ведомственные нормативные акты подлежат официальному опубликованию в "Российской газете", Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти.

Источником официального опубликования признается также Официальный интернет-портал правовой информации ([www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru)).

Органы государственной власти субъекта РФ учреждают печатное средство массовой информации и сетевое издание для официального опубликования правовых актов органов государственной власти субъекта РФ.

Источник и порядок официального опубликования нормативных правовых актов органов местного самоуправления устанавливаются в уставе муниципального образования.

Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени определяется не только порядком вступления в силу источников налогового права, но и нормами, устанавливающими запрет обратной силы актов законодательства о налогах и сборах и фиксирующими случаи, когда такие акты должны или могут иметь обратную силу.

Положение [Конституции](#) РФ об обратной силе налоговой нормы получило развитие в Налоговом кодексе РФ, и в итоге оказалось возможным сформулировать три подхода законодательства о налогах и сборах по этому вопросу:

1) **не могут иметь обратной силы** (то есть распространяться на отношения, возникшие до принятия акта) акты, устанавливающие налоги и сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговое правонарушение, устанавливающие новые обязанности или иным способом ухудшающие положение участников налоговых правоотношений;

2) **имеют обратную силу** акты, устраняющие или смягчающие ответственность за налоговое правонарушение либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты налогоплательщиков (плательщиков сборов), их представителей и налоговых агентов;

3) **могут иметь обратную силу** (если это прямо предусмотрено в акте) акты, отменяющие налоги (сборы), снижающие размеры ставок налогов (сборов), отменяющие обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов), их представителей и налоговых агентов или иным способом улучшающие их положение.

Конституционный Суд РФ в своих решениях одним из обстоятельств, улучшающих положение налогоплательщика, назвал предоставление ему налоговой льготы, соответственно, отмена налоговой льготы должна рассматриваться как ухудшение положения налогоплательщика.

Отметим, что положения [п. 1 комментируемой статьи](#) проверялись на предмет их соответствия нормам [Конституции](#) РФ. Их конституционность была подтверждена в [Постановлении](#) КС РФ от 02.07.2013 N 17-П.

Статья 6. Несоответствие нормативных правовых актов о налогах и сборах настоящему Кодексу

Комментарий к [статье 6](#)

Вся система источников налогового права выстраивается вокруг Налогового [кодекса](#) РФ, который выступает осью нормативно-правового регулирования налоговых отношений.

Соответствие Налоговому [кодексу](#) РФ - обязательное требование, предъявляемое законодателем к актам законодательства о налогах и сборах на всех трех уровнях (федеральным законам о налогах и сборах, законодательству субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативных правовых актах о местных налогах, принимаемых представительными органами местного самоуправления), а также подзаконными актами, выступающим в качестве источника налогового права.

В последнем случае речь идет о нормативных правовых актах, принимаемых Правительством РФ,

Министерством финансов РФ, Федеральной таможенной службой, а также финансовыми органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах могут приниматься компетентными органами исполнительной власти при обязательном соблюдении требования соответствия таких актов НК РФ.

В комментируемой [статье](#) законодатель перечислил те случаи, когда нормативный правовой акт о налогах и сборах должен быть признан не соответствующим НК РФ:

- акт издается органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;
- акт отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, установленные НК РФ;
- акт вводит обязанности, не предусмотренные НК РФ, или изменяет определенное НК РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;
- акт запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК РФ;
- акт запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;
- акт разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ;
- акт изменяет установленные НК РФ основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;
- акт изменяет содержание понятий и терминов, определенных в НК РФ, либо использует эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в НК РФ;
- акт иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

Если имеет место хотя бы один из перечисленных случаев, нормативный правовой акт признается не соответствующим Налоговому кодексу РФ.

Признание нормативного правового акта не соответствующим НК РФ осуществляется в судебном порядке, если иной порядок не предусмотрен самим Налоговым кодексом РФ.

В отношении подзаконных нормативных правовых актов действует норма, в соответствии с которой Правительство РФ, а также иной орган исполнительной власти (Минфин России, ФТС России) или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы вправе до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необходимые изменения.

В соответствии с [п. 4 комментируемой статьи](#) в отношении нормативных правовых актов, регулирующих порядок взимания налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, применяются положения, установленные таможенным законодательством Таможенного союза ([ст. 3](#) Таможенного кодекса и др.) и законодательством РФ о таможенном деле. Так, в соответствии со [ст. 8](#) Федерального закона от 27.11.2010 N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации" <5> нормативный правовой акт Российской Федерации в области таможенного дела признается не соответствующим Федеральному закону "О таможенном регулировании в Российской Федерации", если такой акт:

- издан органом, не имеющим в соответствии с данным Федеральным законом права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;
- отменяет или ограничивает права лиц, установленные таможенным законодательством Таможенного союза и упомянутым Федеральным законом;
- изменяет установленные таможенным законодательством Таможенного союза и упомянутым Федеральным законом основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством Российской Федерации о таможенном деле, иных лиц, обязанности которых установлены упомянутым Федеральным законом;
- изменяет содержание понятий, определенных настоящим Федеральным законом, либо использует эти понятия в значениях, отличных от применяемых в упомянутом Федеральном законе.

<5> СЗ РФ. 2010. N 48. Ст. 6252.

Статья 6.1. Порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах

Комментарий к [статье 6.1](#)

Налоговый кодекс РФ был дополнен комментируемой [статьей](#) в 1999 году ([ст. 7](#) Федерального закона от 9

июля 1999 года N 154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса РФ" <6>).

-----  
<6> СЗ РФ. 1999. N 28. Ст. 3487.

Налоговое регулирование самым тесным образом связано с фактором времени. С определенными моментами или периодами времени законодательство о налогах и сборах связывает возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений, необходимость совершения предусмотренных законом действий и т.д.

В праве под сроками понимают моменты или периоды времени, наступление или истечение которых влечет определенные правовые последствия <7>.

-----  
<7> Гражданское право. Ч. 1: Учебник / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. М., 1998. С. 293.

Срок может определяться:

а) **календарной датой**. Например, в соответствии со [ст. 1](#) Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ <8> первая часть НК РФ была введена в действие с 1 января 1999 года, за исключением положений, для которых упомянутым Федеральным законом устанавливались иные сроки введения в действие. Другой пример: в соответствии со [ст. 167](#) НК РФ индивидуальные предприниматели в целях обложения НДС выбирают способ определения момента определения налоговой базы и уведомляют об этом налоговые органы в срок до 20-го числа месяца, следующего за соответствующим календарным годом;

б) **истечением периода времени**. Сроки, представляющие собой периоды времени, определяются указанием на их продолжительность и исчисляются годами, месяцами, неделями, днями, часами, а иногда и более краткими периодами (минутами). В налоговом праве сроки, представляющие периоды времени, исчисляются годами, кварталами, месяцами, неделями или днями ([ч. 1 ст. 6.1](#) НК РФ). Так, например, согласно [ст. 226](#) НК РФ налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного акциза не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода; в соответствии со [ст. 152](#) НК РФ при перемещении товаров через таможенную границу при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления НДС уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после принятия на учет товаров, ввезенных на таможенную территорию Российской Федерации. Если срок в налоговом праве определяется периодом времени, действие может быть совершено в течение всего периода времени;

в) **указанием на событие, которое неизбежно должно наступить**. Например, в соответствии со [ст. 218](#) НК РФ налоговый вычет расходов на содержание ребенка при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц производится с месяца рождения ребенка или месяца, в котором устанавливается опека (попечительство), и сохраняется до конца того года, в котором ребенок достиг 18 лет (24 года - для учащегося очной формы обучения, аспиранта, студента, курсанта), а также в случае смерти ребенка; согласно [ст. 372](#) НК РФ налог на имущество организаций вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов Российской Федерации и с момента введения в действие считается обязательным к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации. При определении срока путем указания на событие, которое неизбежно должно наступить, участники налоговых правоотношений не знают заранее точной даты его наступления.

-----  
<8> СЗ РФ. 1998. N 31. Ст. 3825.

Абсолютно определенные сроки указывают на точный момент или период времени, с которым связываются юридические последствия. Это, например, сроки, обозначенные календарной датой или конкретным отрезком времени: налогоплательщики, уплачивающие НДС ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом ([ст. 174](#) НК РФ); ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль организаций, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода ([ст. 287](#) НК РФ); при прекращении деятельности постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации до окончания налогового периода налоговая декларация за последний отчетный период представляется иностранной организацией в течение месяца со дня прекращения деятельности постоянного представительства ([ст. 307](#) НК РФ) и т.д.

Относительно определенные сроки характеризуются меньшей точностью, однако также связаны с каким-либо конкретным периодом или моментом времени ("кратчайшие сроки", "разумные сроки", "необходимые сроки" и т.п.) <9>. Требование четкости и ясности норм налогового права (например, [ст. 3](#) НК РФ) заставляет законодателя избегать подобных формулировок. Однако до сих пор в актах законодательства о налогах и сборах можно встретить такие фразы, как "сроки, устанавливаемые законодательством", "установленные сроки"



и т.п.

<9> Гражданское право. Ч. 1: Учебник / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. С. 295.

Неопределенные сроки имеют место тогда, когда законом вообще не установлен какой-либо временной ориентир, хотя и предполагается, что соответствующее правоотношение имеет временные границы <10>.

<10> Там же. С. 296.

В налоговом праве течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которым определено его начало.

Действие, для совершения которого в налоговом праве установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. При этом особо оговаривается, что если документы либо денежные суммы были сданы на почту или телеграф до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным (ч. 7 ст. 6.1 НК РФ).

В случае, когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день (ч. 6 ст. 6.1 НК РФ).

Правила определения истечения срока в налоговом праве сведены в следующую таблицу:

Единица исчисления срока	Что понимается под единицей исчисления срока (по НК РФ)	Когда истекает срок
год <11>	Год - это любой период времени, состоящий из 12 календарных месяцев, следующих подряд	В соответствующие месяц и число последнего года срока
квартал	Квартал - это три месяца; отсчет кварталов ведется с начала года	В последний день последнего месяца срока
месяц	Месяц - это календарный месяц	В соответствующие месяц и число последнего месяца срока
неделя	Неделя - период времени, состоящий из 5 рабочих дней, следующих подряд	В последний день недели

<11> В налоговом праве различают понятия "год", то есть любой период времени, состоящий из 12 календарных месяцев, следующих подряд, и "календарный год", т.е. период с 1 января по 31 декабря.

Статья 7. Международные договоры по вопросам налогообложения

Комментарий к [статье 7](#)

Комментируемая [статья](#) НК РФ посвящена одной из важнейших проблем налогово-правового регулирования - соотношению национального (внутригосударственного) законодательства и международных договоров по налоговым вопросам.

Интернационализация хозяйственной жизни, развитие процессов интеграции и специализации международных гуманитарных контактов и ряд других причин объясняют неизбежность международно-правовой регламентации налоговых отношений.

Принцип суверенитета предполагает, что каждое государство может регулировать налоговые отношения в одностороннем порядке с помощью национального налогового законодательства. Однако если государство, регламентируя налоговые отношения, не принимает во внимание интересы других стран, налогоплательщиков-нерезидентов, незамедлительно наступают осложнения в межгосударственных экономических отношениях и международных отношениях в целом.

В системе источников права можно выделить две составные части - внутреннее (национальное) налоговое законодательство и международно-правовые договоры и соглашения, касающиеся вопросов налогообложения.

В соответствии со ст. 15 Конституции РФ общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации становятся составной частью российской правовой системы.

Тем самым открывается возможность прямого действия и применения норм международного права органами государственной власти, в том числе органами правосудия. Заинтересованные лица могут при разрешении споров ссылаться непосредственно на нормы международного права.

В этой же [статье](#) Конституции РФ закрепляется: "Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора".

Данная конституционно-правовая норма, устанавливающая приоритет (примат) норм международных договоров Российской Федерации перед внутренним (национальным) законодательством, воспроизведена в комментируемой [статье](#) НК РФ.

Порядок заключения, выполнения и прекращения международных договоров Российской Федерации установлен Федеральным [законом](#) от 15 июля 1995 г. N 101-ФЗ "О международных договорах Российской Федерации" <12>. Этот законодательный акт применяется в отношении международных договоров Российской Федерации (межгосударственных, межправительственных договоров и договоров межведомственного характера) независимо от их вида и наименования (договор, соглашение, конвенция, протокол и т.д.).

-----  
<12> СЗ РФ. 1995. N 29. Ст. 2757.

Вместе с тем не все вопросы, относящиеся к международным договорам, полностью урегулированы Федеральным [законом](#) "О международных договорах Российской Федерации", поэтому данный Закон должен применяться в единстве с двумя Венскими конвенциями о праве международных договоров (одна из них - [Конвенция](#) 1969 г. - касается договоров с участием государств, другая - [Конвенция](#) 1986 г. - касается договоров с участием государств и международных организаций) и нормами международного обычного права, которые регулируют вопросы, не нашедшие своего решения в положениях Венских конвенций.

Нормы, регулирующие налоговые отношения, могут содержаться как в специальных налоговых соглашениях (конвенциях, договорах), так и в различных международных договорах и соглашениях, предмет которых лишь косвенно касается налоговых вопросов.

Международные налоговые соглашения обеспечивают "стыковку" налоговых законов разных государств. И в этом смысле они очень важны для международных экономических отношений. Так, определяя значение международных налоговых соглашений, В.А. Кашин отмечал: "Налогоплательщикам - гражданам и предприятиям - они дают гарантию, что их доходы и капиталы не будут облагаться двойными налогами, и представляют защиту от дискриминационного налогообложения за рубежом; для налоговых органов они обеспечивают возможность взаимных прямых консультаций и контактов для решения всех спорных вопросов, а также для контроля над международной деятельностью своих налогоплательщиков; для государства налоговые соглашения являются средством закрепления на договорной основе своих прав на получение справедливой доли от налогообложения доходов и прибылей, реализуемых налогоплательщиками в сфере международной экономической деятельности" <13>.

-----  
<13> Кашин В.А. Налоговые соглашения России. М., 1998. С. 5.

Международные налоговые соглашения представлены различными типами:

а) соглашения об оказании административной помощи в налоговой сфере: [Соглашение](#) между Правительством РФ и Правительством Туркменистана о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (Москва, 21 января 2002 г.) <14>;

б) соглашения об избежании двойного налогообложения: [Соглашение](#) между Правительством РФ и Правительством Новой Зеландии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (Веллингтон, 5 сентября 2000 г.) <15>; [Договор](#) между Российской Федерацией и США об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (Вашингтон, 17 июня 1992 г.) <16>; [Конвенция](#) между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (Москва, 18 октября 1996 г.) <17>;

в) соглашения, регулирующие порядок косвенного налогообложения: [Соглашение](#) между Правительством РФ и Правительством Республики Узбекистан о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле (Москва, 2001 г.) <18>; [Соглашение](#) между Правительством РФ и Правительством Азербайджанской Республики о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле (Баку, 29 ноября 2000 г.) <19>;

г) иные разновидности налоговых соглашений: [Конвенция](#) о налоговом режиме иностранных автомашин (Женева, 30 марта 1931 г.) и др.

-----  
<14> Бюллетень международных договоров. 2002. N 6.

<15> СЗ РФ. 2003. N 47. Ст. 4511.



<16> Бюллетень международных договоров. 1999. N 6.

<17> СЗ РФ. 1998. N 11. Ст. 1243.

<18> Бюллетень международных договоров. 2003. N 6.

<19> СЗ РФ. 2001. N 34. Ст. 3484.

Значительное число действующих международных налоговых договоров и соглашений были заключены еще СССР. Они продолжают действовать в порядке правопреемства (например, [Соглашение](#) между Правительством СССР и Правительством Итальянской Республики об освобождении от двойного налогообложения в области морского судоходства (Москва, 20 ноября 1975 г.) <20>, [Соглашение](#) между СССР и Королевством Норвегия об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (Москва, 15 февраля 1980 г.) <21> и др.).

-----  
<20> Ведомости ВС СССР. 28 февраля 1979 г. N 9. Ст. 138.

<21> Ведомости ВС СССР. 29 апреля 1981 г. N 17. Ст. 693.

Большинство международных налоговых соглашений заключены на двустороннем уровне. Однако встречаются и многосторонние международно-правовые акты: [Соглашение](#) между Правительством Республики Беларусь, Правительством РФ и Кабинетом Министров Украины о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства (Минск, 19 октября 1999 г.) <22>, [Соглашение](#) между государствами - участниками СНГ о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере (Минск, 4 июня 1999 г.) <23>.

-----  
<22> Бюллетень международных договоров. 2000. N 4.

<23> Бюллетень международных договоров. 2001. N 7.

Особое место в механизме налогово-правового регулирования занимают международные соглашения об избежании двойного налогообложения, которые в свою очередь можно сгруппировать по нескольким направлениям:

- об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (например, [Конвенция](#) между Правительством РФ и Правительством Королевства Испания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (Мадрид, 16 декабря 1998 г.) <24>);

- об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество ([Конвенция](#) между Правительством СССР и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества (Лондон, 31 июля 1985 г.) <25>);

- об избежании двойного налогообложения в отношении социальных налогов и взносов на социальное страхование ([Соглашение](#) между Правительством СССР и Правительством Финляндской Республики о взаимном освобождении авиапредприятий и их персонала от налогообложения и взносов на социальное страхование (Хельсинки, 5 мая 1972 г.) <26>);

- об избежании двойного налогообложения в области транспорта ([Соглашение](#) об устранении двойного налогообложения в области воздушного и морского транспорта между СССР и Францией (Москва, 4 марта 1970 г.) <27>).

-----  
<24> СЗ РФ. 2000. N 48. Ст. 4633.

<25> Ведомости ВС СССР. 12 февраля 1986 г. N 7. Ст. 127.

<26> Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXVII. М., 1974. С. 263 - 264.

<27> Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXVII. М., 1974. С. 62 - 63.

Налоговые нормы, как уже отмечалось, могут содержаться и в таких договорах и соглашениях, которые посвящены вопросам неналогового характера, но содержат отдельные налоговые нормы.

Такие договоры и соглашения могут заключаться как на двустороннем, так и на многостороннем уровне.

Так, среди двусторонних договоров налоговые нормы часто встречаются в международно-правовых актах, посвященных вопросам поощрения и взаимной защиты капиталовложений, торговых соглашениях, консульских конвенциях, соглашениях о международном автомобильном сообщении, о морском судоходстве и т.д.

Налоговые нормы содержатся в многочисленных многосторонних договорах, таких, как, например, Венская [конвенция](#) о дипломатических сношениях 1961 г. <28>, Генеральное [соглашение](#) по тарифам и торговле (ГАТТ),

Всемирная почтовая конвенция (Сеул, 14 сентября 1994 г.) <29>. Отдельный блок составляют многосторонние таможенные конвенции, которые содержат отдельные налоговые нормы: Конвенции о международной перевозке грузов с применением книжки МДП 1975 г. <30>, Стамбульская конвенция о временном ввозе 1990 г. <31> и т.д.

<28> Ведомости Верховного Совета СССР. 1964. N 18. Ст. 221.

<29> Бюллетень международных договоров. 1997. N 1.

<30> Сборник международных договоров СССР. Вып. XXXVIII. М., 1984. С. 266 - 281.

<31> Таможенные ведомости. 1996. N 2.

## Статья 8. Понятие налога и сбора

### Комментарий к [статье 8](#)

Комментируемая [статья](#) посвящена вопросам определения ключевой категории налогового права - налога и разграничению понятий налога и сбора. Она отвечает на два основных вопроса: что представляет собой налог как правовая категория и каковы его основные правовые признаки?

Как известно, с помощью налогов публичная власть в одностороннем порядке изымает у собственников - организаций и физических лиц - часть их собственности, которая затем поступает в централизованные фонды публичных финансов (бюджеты) для финансирования институтов публичной власти - государства и местного самоуправления. Налоги являются основным источником пополнения публичных доходов, из которых формируются бюджеты государства и муниципальных образований.

Суть налогов и налогообложения не раз находила свое отражение в решениях Конституционного Суда РФ (Постановления КС РФ от [17.12.1996](#), от [11.11.1997](#)).

Право частной собственности, охраняемое Конституцией РФ ([ст. 35](#)), как это отмечает в своих решениях Конституционный Суд РФ, не является абсолютным и не принадлежит к таким правам, которые в соответствии с Конституцией РФ ([ст. 56](#)) не подлежат ограничению ни при каких условиях. Оно может быть ограничено федеральным законом, но только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

Положения Конституции РФ по вопросу ограничения прав человека, и в частности права собственности, соответствуют общепризнанным принципам международного права. Так, согласно Всеобщей [декларации](#) прав человека от 10 декабря 1948 г., каждый человек имеет обязанности перед обществом и при осуществлении своих прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены законом исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общего благосостояния в демократическом обществе.

Обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы - это обязанность публично-правового характера, обусловленная публично-правовой природой государственной и муниципальной власти. В этом смысле налоговая обязанность не должна рассматриваться с позиции частноправового регулирования, и к ней неприменимы нормы гражданского законодательства, гарантирующие неприкосновенность права собственности.

Налоги являются необходимым условием существования государства, именно поэтому конституционная обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик, как отмечается в [Постановлении](#) Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г., не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. При этом взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

В обязанности налогоплательщиков, в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица, уплачивать законно установленные налоги и сборы воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому, как замечено в уже упомянутом [Постановлении](#) Конституционного Суда РФ, государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых отношений в целях защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

До принятия Налогового [кодекса](#) РФ в российском налоговом праве применялся расширительный подход к определению налога. Под налогом понимался любой обязательный платеж в бюджетную систему Российской Федерации. Приведем в качестве примера [ст. 2](#) Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Федерации": "Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее - **налоги**), взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему".

Очевидно, что такой расширительный подход к определению налога не содействовал дальнейшему развитию правового регулирования налоговых отношений. Поэтому в принятой в 1998 г. первой части Налогового кодекса РФ (ст. 8) содержалось уже более точное определение налога, позволяющее отделить налог от иных обязательных публично-правовых платежей в бюджет и, прежде всего, от близкого к нему по своей природе сбора.

Налог определяется законодателем как "обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований" (ст. 8 НК РФ).

Таким образом, законодательство о налогах и сборах закрепляет следующие признаки налога:

- 1) обязательный характер налогового платежа;
- 2) его индивидуальную безвозмездность;
- 3) денежную форму уплаты;
- 4) публичные цели налогообложения.

**Обязательный характер уплаты** налога обусловлен закрепленной на конституционном уровне обязанностью каждого платить законно установленные налоги.

Этот правовой признак налога отличает его от пожертвований в пользу государства и иных видов добровольных взносов, а также от различных форм кредитования государства и местного самоуправления.

Налог - обязательный платеж, который устанавливается публичной властью в одностороннем порядке. Обязанное лицо уплачивает налог в силу прямого предписания закона. Поскольку налоговая обязанность вытекает из закона, а не из договора, взаимоотношения между налогоплательщиком и налоговым органом называются налоговой **обязанностью**, а не обязательством. Обязательство, как известно, вытекает из договора, а **"о налогах не договариваются"**, гласит знаменитая аксиома налогового права.

Устанавливая правовой режим налоговой обязанности, законодатель исходит из того, что налогоплательщик сам добровольно исполняет свою налоговую обязанность в порядке, определенном налоговым законодательством. Если же этого не происходит, то налог взыскивается с налогоплательщика в принудительном порядке.

Конституционный Суд РФ отмечает в одном из своих решений, что в целях обеспечения исполнения публичной обязанности по уплате законно установленных налогов и возмещению ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Такие меры могут быть как **правовосстановительными**, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов (погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога), так и **штрафными**, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания). При этом в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права ([Постановление КС от 15.07.1999](#)).

**Индивидуальная безвозмездность** - правовой признак налога, позволяющий отличать его от других обязательных публично-правовых платежей, и прежде всего от сбора. Уплата налога не порождает обязанность государства, в пользу которого налог уплачен, совершить в интересах налогоплательщика конкретные действия: предоставить ему дополнительные общественные блага, наделять его субъективными правами. Иными словами, уплата налога не имеет следствием встречное удовлетворение со стороны государства (встречное удовлетворение, или *consideration* в англо-американском праве, - принятие одной из сторон договора взаимных обязательств).

В отличие от налога сбор уплачивается в связи с оказанием определенных публично-правовых услуг, совершением юридически значимых действий (выдача лицензий, разрешений, осуществление государственной регистрации и т.д.), в которых плательщик сбора персонально заинтересован. Уплата сбора носит возмездный характер, при этом возмездность сбора следует воспринимать условно: не как буквальную плату за действия, совершаемые государством или муниципальной властью, а как публично-правовой платеж **в связи** с оказанием публичной услуги, совершением юридически значимого действия.

Индивидуально возмездный характер сбора объясняет ряд особенностей его правового режима: например, соразмерность сбора масштабу, объему публичных услуг, оказываемых его плательщику.

**Денежный характер налогового платежа.** Несмотря на существование фактов, свидетельствующих о том, что в налоговой практике ряда государств как Востока, так и Запада сохраняются примеры уплаты налога в неденежной форме (это касается различного рода чрезвычайных налогов, сельскохозяйственных налогов и т.п.), денежная форма уплаты налогов остается основной после перехода в XIX веке от натуральных налогов к

налогам денежным.

Определяя налог как платеж в форме отчуждения денежных средств налогоплательщика, законодатель оказывает непосредственное влияние и на отношение к зачетным операциям в налоговом праве. В настоящее время применение зачетного механизма в Налоговом кодексе РФ допускается только в случаях излишней уплаты или излишнего взыскания налогов.

Определено отношение налогового права к бартерным и иным торгово-хозяйственным операциям, реализуемым в неденежной форме. Совершение таких операций в неденежной форме не может освобождать налогоплательщика от обязанности по внесению в бюджет такой же суммы налогов, как если бы расчет по операциям совершался в денежной форме (Постановление КС РФ от 20.02.2001).

**Публичные цели налога.** В определении налога, содержащемся в Налоговом кодексе РФ (ст. 8), закрепляется, что налоги уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

Налоги, наряду с таможенными платежами, играют определяющую роль в формировании доходной части бюджетов. Без налоговых поступлений становится невозможным само существование государства, блокируются деятельность органов государственной и муниципальной власти, а также реализуемые ими задачи и проекты.

На публичный характер целей налогообложения как на один из основных политико-правовых признаков налога не раз обращал внимание в своих решениях Конституционный Суд РФ: в конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги "воплощен **публичный интерес всех членов общества**" (Постановление КС РФ от 17.12.1996); налог представляет собой "основанную на законе денежную форму отчуждения собственности **с целью обеспечения расходов публичной власти**" (Постановление КС РФ от 11.11.1997).

Статья 9. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах

Комментарий к [статье 9](#)

В [статье 9](#) определен субъектный состав налоговых отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Сразу же отметим, что перечень участников налоговых правоотношений претерпел значительные изменения. Многие субъекты были впоследствии исключены из этого перечня по мере внесения соответствующих изменений в Налоговый кодекс РФ (сборщики налогов, государственные внебюджетные фонды, финансовые органы, федеральные органы налоговой полиции).

В настоящее время в субъектном составе налоговых правоотношений в соответствии с комментируемой [статьей](#) остались лишь непосредственные участники правоотношений в связи с исполнением налоговой обязанности - налогоплательщиков и фискальных органов (налоговых и таможенных органов).

Ряд органов, ранее упоминавшихся в комментируемой [статье](#) и продолжающих функционировать до настоящего времени, присутствует в Налоговом кодексе РФ в качестве опосредованных участников налоговых правонарушений, то есть участников, содействующих исполнению налоговой обязанности: финансовые органы, органы внутренних дел, следственные органы ([главы 5 и 6](#) НК РФ).

Кроме того, не включены в перечень отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, территориальные публично-правовые образования, которые, собственно, и устанавливают налоги. Налог уплачивается по предписанию, оформленному в виде закона (решения представительного органа) того публично-правового образования, которым этот налог устанавливается и вводится. Для федеральных налогов таким публично-правовым образованием является Российская Федерация, для региональных налогов - субъект Российской Федерации, а для местных налогов - муниципальное образование.

Властный характер налоговых правоотношений ([ст. 2](#) НК РФ) предполагает участие в таких отношениях как организаций и физических лиц, так и фискальных органов государства (налоговых и таможенных органов).

Публично-правовая природа налогового права объясняет субординацию сторон налоговой обязанности: одна сторона наделена властными полномочиями, а другая сторона является обязанным (подчиненным) участником правоотношений.

При исполнении налоговой обязанности субъектами налоговых правоотношений, наделенных властными полномочиями, являются фискальные органы, а именно налоговые и таможенные органы.

**Налоговые органы** образуют в Российской Федерации единую систему органов Федеральной налоговой службы. Налоговые органы и их должностные лица, участвуя в налоговых правоотношениях, контролируют соответствие налоговой обязанности нормам законодательства о налогах и сборах и при необходимости гарантируют выполнение налоговой обязанности, применяя различные меры государственного принуждения.

Более подробно налоговые органы описываются в [ст. 1](#) Закона РФ "О налоговых органах Российской Федерации": "Налоговые органы Российской Федерации - единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в



бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов".

Единую централизованную систему налоговых органов в Российской Федерации составляют:

- федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов; в настоящее время это Федеральная налоговая служба (ФНС России);
- территориальные подразделения (органы) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов.

К территориальным органам ФНС России относятся:

- а) межрегиональные налоговые инспекции ФНС России;
- б) управления ФНС России по субъектам Российской Федерации;
- в) территориальные налоговые инспекции.

Межрегиональные налоговые инспекции (МНИ), в свою очередь, создаются нескольких разновидностей:

- 1) по федеральным округам;
- 2) по функциональному признаку: межрегиональная налоговая инспекция по централизованной обработке данных; межрегиональная инспекция по ценообразованию для целей налогообложения; межрегиональная инспекция по камеральному контролю;
- 3) по крупнейшим налогоплательщикам (каждая инспекция контролирует крупнейших налогоплательщиков в определенной сфере экономики: нефте- и газодобывающие предприятия, предприятия - плательщики акцизов, энергетические предприятия, предприятия военно-промышленного комплекса; банки и т.д.).

Территориальные налоговые инспекции представляют собой территориальные органы ФНС России, создаваемые на межрайонном, городском (районном) уровнях.

В качестве фискальных органов в налоговых правоотношениях могут выступать также таможенные органы.

**Таможенные органы** пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза в соответствии с Налоговым кодексом РФ, а также таможенным законодательством Таможенного союза ЕврАзЭС и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

В соответствии со [ст. 9](#) Федерального закона "О таможенном регулировании в Российской Федерации" таможенные органы составляют единую федеральную централизованную систему. В эту систему согласно [ст. 10](#) того же Закона входят:

- 1) федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, - Федеральная таможенная служба (ФТС России);
- 2) региональные таможенные управления;
- 3) таможни;
- 4) таможенные посты.

**Обязанной стороной** при исполнении налоговой обязанности, по общему правилу, выступает лицо, обязанное уплатить налог, - **налогоплательщик** ([ст. 19](#) НК РФ).

Однако в ряде случаев обязанными лицами по налоговому праву могут стать:

- налоговые агенты - лица, на которые в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации ([ст. 24](#) НК РФ);
- банки или иные кредитные организации, осуществляющие перечисление сумм налогов и сборов в бюджет;
- наследники налогоплательщика - физического лица, принявшие наследство, обремененное задолженностью по уплате отдельных налогов;
- ликвидационная комиссия, которая исполняет обязанность по уплате налогов и сборов, пеней, штрафов ликвидируемой организации за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества ([ст. 49](#) НК РФ);
- правопреемники реорганизованного юридического лица - налогоплательщика ([ст. 50](#) НК РФ);
- поручители и залогодатели (когда залогодателем является не сам налогоплательщик, а третье лицо) при получении отсрочки или рассрочки по уплате налогов.

Статья 10. Порядок производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах

Комментарий к [статье 10](#)

Под производством следует понимать определяемый характером и спецификой подлежащего защите материального права или охраняемого законом интереса процессуальный порядок возбуждения, рассмотрения и разрешения индивидуально конкретных дел. Конкретное дело, подлежащее рассмотрению в рамках одного производства, не может быть рассмотрено в рамках другого производства <32>.

<32> Налоговые процедуры: Учеб. пособие / Под ред. А.Н. Козырина. М.: Норма, 2008. С. 17.

Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах можно определить как процесс привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Нарушением законодательства о налогах и сборах является виновное неисполнение или ненадлежащее исполнение лицом обязанностей, возложенных на него законодательством о налогах и сборах, за которое предусмотрены меры ответственности.

К видам нарушений законодательства о налогах и сборах относятся: налоговые правонарушения, нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административного правонарушения (налоговые проступки) и нарушения законодательства о налогах и сборах, содержавшие признаки преступления (налоговые преступления). В зависимости от того, под признаки какого правонарушения подпадает деяние лица (налогового правонарушения, проступка или преступления), различается порядок производства по данному делу.

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое в Налоговом кодексе РФ установлена ответственность (ст. 106 Налогового кодекса РФ). Ответственность за совершение налоговых правонарушений (налоговая ответственность) применяется к физическим лицам и организациям, совершившим налоговое правонарушение, предусмотренное гл. 16 и 18 Налогового кодекса РФ.

Производство по делу о налоговом правонарушении в соответствии с п. 1 комментируемой статьи ведется в порядке, установленном гл. 14 и 15 Налогового кодекса РФ. Порядок производства по делам о налоговых правонарушениях различен в зависимости от того, в ходе каких мероприятий налогового контроля было выявлено налоговое правонарушение (ст. 100.1 Налогового кодекса РФ).

Если налоговое правонарушение было выявлено в ходе налоговой проверки (камеральной или выездной), то производство по делу о налоговом правонарушении ведется в порядке, установленном ст. 101 Налогового кодекса РФ.

Если налоговое правонарушение обнаружено в ходе иных мероприятий налогового контроля, то производство по нему осуществляется в порядке, установленном ст. 101.4 Налогового кодекса РФ.

Такие налоговые правонарушения, как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 Налогового кодекса РФ), неуплата или неполная уплата сумм налога или сбора (ст. 122 Налогового кодекса РФ), невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налогов (ст. 123 Налогового кодекса РФ), могут быть выявлены только в ходе налоговых проверок. Соответственно, производство по таким налоговым правонарушениям может быть осуществлено только в порядке ст. 101 Налогового кодекса РФ.

Производство по делу о налоговом правонарушении возбуждается с момента составления акта налоговой проверки (ст. 100 Налогового кодекса РФ) или акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях (ст. 101.4 Налогового кодекса РФ). Конституционный Суд РФ определил, что акт, "являясь итоговым актом налогового контроля, в то же время - поскольку в нем обосновывается факт правонарушения и наличие в деянии лица признаков состава правонарушения, указывается норма налогового законодательства, определяющая конкретный вид налогового правонарушения, диспозицию правонарушающего деяния и соответствующую санкцию, - выступает и в качестве правоприменительного акта, которым, по существу, возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, т.е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения" <33>.

<33> Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 N 9-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа" // СЗ РФ. 2005. N 30. Ч. II. Ст. 3200.

Производство по делу о налоговом правонарушении заканчивается с принятием решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (решения об отказе в привлечении к ответственности).

Административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое Кодексом РФ об административных правонарушениях или



законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность. Административные правонарушения в сфере налогов и сборов перечислены в главе 15 Кодекса РФ об административных правонарушениях (ст. 15.3 - 15.9). Производство по данным видам нарушений законодательства о налогах и сборах ведется в порядке, установленном Кодексом РФ об административных правонарушениях.

Преступлением признается виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное Уголовным кодексом РФ под угрозой наказания. Не является преступлением действие (бездействие), хотя формально и содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного Уголовным кодексом РФ, но в силу малозначительности не представляющее общественной опасности (ст. 14). Уголовный кодекс РФ предусматривает наказание за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198), уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199), неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1), за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2). Производство по уголовным делам осуществляется в порядке, установленном Уголовно-процессуальным кодексом РФ.

Статья 11. Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе

Комментарий к [статье 11](#)

Комментируемая [статья](#) НК РФ посвящена вопросам понятийного аппарата налогового права.

Все институты <34>, термины и понятия, используемые в НК РФ, условно могут быть сведены в четыре основные группы:

1) институты, термины и понятия гражданского, семейного и других отраслей законодательства, используемые в НК РФ;

2) специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах;

3) понятия, используемые при регулировании отношений, возникающих в связи с взиманием таможенных платежей;

4) понятия, используемые в НК РФ и определяемые непосредственно в комментируемой [статье 11](#) НК РФ.

<34> Под институтом (правовым) понимается обособленная внутри отрасли права группа юридических норм, объединенных определенной общностью признаков регулируемого ими вида однородных общественных отношений. Так, например, в налоговом праве используются такие гражданско-правовые институты, как собственность, поставка, купля-продажа и др.

В отношении институтов, терминов и понятий гражданского, семейного, трудового и иных отраслей законодательства применяется правило, в соответствии с которым они применяются в том значении, в котором они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено самим НК РФ. Следовательно, при уяснении для целей налогообложения значения института, понятия или термина гражданского, семейного или другой отрасли законодательства суд при рассмотрении спора не применяет положения соответствующей отрасли законодательства только в том случае, когда в законодательстве о налогах и сборах содержится специальное определение данного института, понятия или термина для целей налогообложения (п. 8 Постановления Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса РФ" <35>).

<35> Вестник ВАС РФ. 1999. N 8.

Специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РФ, например: "налогоплательщик" - ст. 19, "объект налогообложения" - ст. 38, "налоговая база" - ст. 53, "налоговый период" - ст. 55, "налоговая ставка" - ст. 53 и т.д.

При регулировании отношений по взиманию таможенных платежей при перемещении товаров через таможенную границу используются понятия, определяемые в Таможенном кодексе Таможенного союза (ст. 4 Таможенного кодекса Таможенного союза) и законодательстве Российской Федерации о таможенном деле (ст. 5 Федерального закона от 27.11.2010 N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации"). Понятия, определяемые в НК РФ, могут использоваться в этом случае только тогда, когда соответствующей дефиниции нет в таможенном законодательстве.

Ряд понятий и терминов, используемых в налоговых целях, определяется непосредственно в комментируемой [статье](#) (ст. 11 НК РФ). Определение этих понятий и терминов в комментируемой статье имеет особое значение для единообразного толкования налоговых норм. Такие определения имеют

специально-терминологическое значение. Конституционный Суд РФ уточнил, что нормы-дефиниции, содержащиеся в [п. 2 ст. 11 НК РФ](#), предназначены для применения исключительно в целях налогообложения ([Определение Конституционного Суда РФ от 6 июня 2002 г. N 116-О <36>](#)).

[<36> Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. N 1.](#)

Статья 11.1. Понятия и термины, используемые при налогообложении добычи углеводородного сырья

Комментарий к [статье 11.1](#)

Налоговый кодекс РФ был дополнен [статьей 11.1](#) в соответствии со [ст. 1](#) Федерального закона от 30.09.2013 N 268-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер налогового и таможенно-тарифного стимулирования деятельности по добыче углеводородного сырья на континентальном шельфе Российской Федерации" [<37>](#).

[<37> СЗ РФ. 2013. N 40 \(часть III\). Ст. 5038.](#)

Выделение терминов, связанных с налогообложением деятельности по добыче углеводородного сырья на континентальном шельфе Российской Федерации, в отдельную статью Налогового кодекса РФ (то есть отказ от включения этих терминов в [статью 11 НК РФ](#) "Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе") обусловлено, скорее всего, несколькими обстоятельствами: во-первых, соображениями юридической техники (включение такого количества специальной терминологии в статью 11 НК РФ, безусловно, нарушило бы композиционную целостность и "читаемость" этой статьи); во-вторых, специфичностью и однородностью терминологического аппарата, составившего предмет [статьи 11.1 НК РФ](#); в-третьих, особым значением нефтегазового сектора для государственных финансов Российской Федерации.

## Глава 2. СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Статья 12. Виды налогов и сборов в Российской Федерации. Полномочия законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципальных образований по установлению налогов и сборов

Комментарий к [статье 12](#)

В [пункте 1 комментируемой статьи](#) законодатель определяет структуру системы налогов и сборов, устанавливаемых в Российской Федерации.

Система налогов и сборов в Российской Федерации отражает федеративное устройство Российского государства и представлена тремя уровнями:

- 1) федеральные налоги и сборы;
- 2) региональные налоги и сборы, т.е. налоги и сборы субъектов Российской Федерации, краев, областей, автономной области, автономных округов;
- 3) местные налоги и сборы.

Выделение трех уровней системы налогов и сборов в Российской Федерации позволяет четко дифференцировать полномочия представительных органов различных уровней в отношении конкретных видов налогов и сборов.

Под федеральными налогами и сборами понимаются налоги и сборы, отвечающие одновременно двум условиям:

- 1) устанавливаются Налоговым [кодексом](#) РФ;
- 2) обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональные налоги и сборы в соответствии с комментируемой [статьей](#) характеризуются следующими чертами:

- 1) устанавливаются Налоговым [кодексом](#) РФ и законами субъектов РФ;
- 2) вводятся в действие законами субъектов РФ в соответствии с Налоговым [кодексом](#) РФ;
- 3) обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов РФ;
- 4) законодательные органы субъектов РФ при установлении регионального налога определяют:
  - налоговые ставки (в пределах, установленных [НК РФ](#));
  - порядок и сроки уплаты налога;

- формы отчетности по региональному налогу;  
- (факультативно) налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.  
Законодательство запрещает устанавливать региональные налоги, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ (п. 5 ст. 12 НК).

Местные налоги и сборы:

1) устанавливаются Налоговым кодексом РФ и нормативными актами представительных органов местного самоуправления;

2) вводятся в действие (в соответствии с Налоговым кодексом РФ) нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления;

3) обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований (городских или сельских поселений, муниципальных районов, городских округов либо внутригородской территории города федерального значения) <38>;

4) представительные органы местного самоуправления при установлении местного налога определяют:

- налоговые ставки в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ;

- порядок и сроки уплаты налога;

- формы отчетности по местному налогу;

- (факультативно) налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

<38> Определение муниципального образования содержится в ст. 2 Федерального закона от 06.10.2003 N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" (СЗ РФ. 2003. N 40. Ст. 3822).

Так же, как и в отношении региональных налогов, законодатель запрещает установление местных налогов и сборов, не предусмотренных Налоговым кодексом РФ (п. 5 ст. 12 НК).

Для местных налогов и сборов в городах федерального значения (Москва, Санкт-Петербург, Севастополь) законодатель устанавливает особенность, состоящую в том, что такие налоги и сборы устанавливаются и вводятся в действие законами городов Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя.

Налоги и сборы, включенные в систему налогов и сборов Российской Федерации, подразделяются на виды в соответствии с несколькими критериями - порядком установления, порядком введения в действие, территорией, на которой налоги и сборы обязательны к уплате.

При этом следует отметить, что принадлежность налога (сбора) к конкретному уровню системы налогов и сборов не означает, что он является источником доходов только федерального бюджета, или региональных бюджетов, или местных бюджетов. Законодатель, например, может предусмотреть полное или частичное закрепление конкретных федеральных налогов в качестве источника доходов региональных и местных бюджетов. В соответствии с бюджетным законодательством часть поступлений региональных налогов может направляться в доход местных бюджетов.

Иными словами, определяющим критерием деления налогов и сборов на виды является наделение субъектов Российской Федерации и муниципальных образований полномочиями по установлению и введению региональных и местных налогов соответственно, а не то, в какие бюджеты поступают такие налоги. Федеральные налоги могут поступать как в федеральный бюджет, так и в региональные и местные бюджеты согласно нормам, содержащимся в бюджетном законодательстве. Региональные и местные налоги могут также перераспределяться по бюджетам всех трех уровней в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Статья 13. Федеральные налоги и сборы

Комментарий к [статье 13](#)

В комментируемой [статье](#) НК РФ содержится исчерпывающий перечень федеральных налогов и сборов.

Само понятие "федеральные налоги и сборы" дано в п. 2 ст. 12 НК РФ. В соответствии с указанной нормой федеральными признаются налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым кодексом РФ и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации.

Исчерпывающий перечень федеральных налогов и сборов содержится в ст. 13 Налогового кодекса РФ, а основные элементы каждого федерального налога и сбора установлены во второй части Налогового кодекса РФ.

Налог на добавленную стоимость (НДС)	<a href="#">Глава 21 НК РФ</a>
Акцизы	<a href="#">Глава 22 НК РФ</a>

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	<a href="#">Глава 23 НК РФ</a>
Налог на прибыль организаций	<a href="#">Глава 25 НК</a>
Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)	<a href="#">Глава 26 НК РФ</a>
Водный налог	<a href="#">Глава 25.2 НК РФ</a>
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	<a href="#">Глава 25.1 НК РФ</a>
Государственная пошлина	<a href="#">Глава 25.3 НК РФ</a>

В настоящее время в Российской Федерации взимаются шесть федеральных налогов и два федеральных сбора.

Некоторые федеральные налоги и сборы, предусмотренные изначально в [ст. 13](#) Налогового кодекса РФ (экологический налог, например), так и не были установлены, другие же, напротив, будучи установленными, вскоре прекратили свое существование в качестве налоговых платежей и получили новый правовой статус обязательных публично-правовых платежей неналоговой природы (таможенные пошлины и таможенные сборы).

#### Статья 14. Региональные налоги

##### Комментарий к [статье 14](#)

В комментируемой [статье](#) НК РФ содержится исчерпывающий перечень региональных налогов и сборов. В соответствии с [п. 3 ст. 12](#) НК РФ региональными признаются налоги и сборы:

- а) устанавливаемые НК РФ и законами субъектов РФ;
- б) вводимые в действие законами субъектов РФ в соответствии с НК РФ;
- в) обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

Налоговый кодекс РФ четко определяет те полномочия, которыми наделяются законодательные органы субъектов Российской Федерации при установлении региональных налогов. Они определяют налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены Налоговым кодексом РФ. Кроме того, они могут устанавливать в пределах, закрепленных Налоговым кодексом РФ, особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Исчерпывающий перечень региональных налогов содержится в [ст. 14](#) Налогового кодекса РФ, а основные элементы каждого регионального налога установлены во второй части Налогового кодекса РФ и в ряде случаев дополнены в законах субъектов Российской Федерации в соответствии с полномочиями, переданными региональному законодателю.

Налог на имущество организаций	<a href="#">Глава 30 НК РФ</a>
Налог на игорный бизнес	<a href="#">Глава 29 НК РФ</a>
Транспортный налог	<a href="#">Глава 28 НК РФ</a>

В настоящее время (на момент подготовки Комментария) в Российской Федерации взимаются три региональных налога. Один из ранее существовавших региональных налогов - налог с продаж - был отменен вскоре после его установления. Некоторые налоги и сборы, включенные в первой редакции Налогового кодекса РФ в перечень региональных налогов и сборов, так никогда и не были установлены (например, дорожный налог, региональные лицензионные сборы).

#### Статья 15. Местные налоги и сборы

##### Комментарий к [статье 15](#)

В комментируемой [статье](#) НК РФ содержится исчерпывающий перечень местных налогов и сборов. В [п. 4 ст. 12](#) НК РФ установлено, что местными признаются налоги и сборы:

а) устанавливаемые **НК** РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления;

б) вводимые в действие в соответствии с **НК** РФ нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления;

в) обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

В **ст. 2** Федерального закона от 06.10.2003 N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" (в редакции Федерального закона от 27.05.2014 N 136-ФЗ) <39> муниципальное образование - это городское или сельское поселение, муниципальный район, городской округ, городской округ с внутригородским делением, внутригородской район либо внутригородская территория города федерального значения.

-----  
<39> СЗ РФ. 2003. N 40. Ст. 3822.

При установлении местных налогов представительные органы муниципальных образований наделяются правом определять налоговые ставки, порядок и сроки уплаты местных налогов, если только эти элементы налогообложения не были установлены самим Налоговым **кодексом** РФ. Этими же органами муниципальной власти могут устанавливаться особенности определения налоговой базы по местным налогам, соответствующие налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Установленные местные налоги вводятся в действие на территории муниципального образования в соответствии с Налоговым **кодексом** РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о введении местных налогов. В таком же порядке принимается решение о прекращении действия местных налогов.

Особый порядок установления и введения в действие предусмотрен для местных налогов в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе. На территории указанных субъектов Российской Федерации местные налоги устанавливаются Налоговым **кодексом** РФ и законами Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя о местных налогах (то есть не решениями представительных органов муниципальных образований, а так же, как и в случае с региональными налогами, - законодательными органами субъектов Российской Федерации, на территории которых расположено местное самоуправление).

Исчерпывающий перечень местных налогов содержится в **ст. 15** Налогового кодекса РФ, а основные элементы каждого местного налога установлены во второй части Налогового **кодекса** РФ и в ряде случаев дополнены в решениях представительных органов муниципальных образований в соответствии с полномочиями, переданными на муниципальный уровень.

Земельный налог	<a href="#">Глава 31 НК РФ</a>
Налог на имущество физических лиц	<a href="#">Глава 32 НК РФ</a>

В настоящее время в Российской Федерации взимаются два местных налога. Некоторые местные налоги и сборы, включенные в первоначальной редакции Налогового **кодекса** РФ в перечень местных налогов и сборов, так и не были в последующем установлены и введены в действие (например, налог на рекламу, местные лицензионные сборы). Другие же были отменены (налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения).

Статья 16. Информация о налогах

Комментарий к [статье 16](#)

В комментируемой [статье](#) устанавливается обязанность органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления направлять информацию и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов.

Установление этой обязанности в **НК** РФ представляет собой важную организационно-правовую гарантию единства законодательства о налогах и сборах, которое в соответствии со **ст. 1** **НК** РФ, помимо собственно федерального законодательства (законодательства Российской Федерации о налогах и сборах), включает в себя региональный и муниципальный уровни законодательства, насчитывающие сотни и тысячи нормативных правовых актов.

Комментируемая норма гарантирует публичность правового регулирования налоговых отношений на всей территории Российской Федерации.



Получателями информации в соответствии с комментируемой [статьей](#) являются, во-первых, Министерство финансов РФ и финансовые органы субъектов РФ, которые, среди прочего, в соответствии со [ст. 34.2](#) НК РФ предоставляют письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам и налоговым агентам по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Во-вторых, соответствующая информация должна предоставляться также в соответствии с комментируемой [статьей](#) НК РФ ФНС России и ее территориальным органам. Не имея информации о состоянии нормативно-правовой базы на региональном и муниципальном уровнях, налоговые органы не смогут выполнять свою основную функцию - контролировать соблюдение законодательства о налогах и сборах на всей территории Российской Федерации.

## Статья 17. Общие условия установления налогов и сборов

### Комментарий к [статье 17](#)

Комментируемая [статья](#) определяет основные начала установления налогов и сборов.

Закрепленная в [Конституции](#) РФ обязанность каждого платить налоги и сборы касается только тех налогов и сборов, которые являются **законно установленными**. Если будет определено, что налог (сбор) не был установлен законом, то не может возникнуть и обязанность уплачивать такой платеж.

Тест на признание налогов и сборов законно установленными не раз применялся в российской судебной практике. Конституционный Суд РФ неоднократно принимал решение о признании установленными незаконно ряда обязательных платежей публично-правовой природы: сбора за пограничное оформление ([Постановление КС РФ от 11.11.1997](#)), лицензионных сборов за производство, розлив и хранение алкогольной продукции, за оптовую продажу алкогольной продукции ([Постановление КС РФ от 18.02.1997](#)), сбора за отпускаемую электроэнергию предприятиям сферы материального производства ([Постановление КС РФ от 01.04.1997](#)), лицензионного сбора за поселение в Московской области ([Постановление КС РФ от 02.07.1997](#)) и т.д.

Понятие законно установленных налогов и сборов раскрывается в Налоговом кодексе РФ (в комментируемой [статье](#)) и решениях Конституционного Суда РФ. Опираясь на нормы Налогового кодекса РФ и правовые позиции Конституционного Суда РФ, можно заключить, что, во-первых, налоги и сборы должны быть установлены представительными органами государственной власти и местного самоуправления и облечены в соответствующие законодательные акты (федеральные или региональные) или решения представительных органов местного самоуправления, принятые в соответствии с установленной процедурой. Во-вторых, должны быть четко определены все основные элементы налога или сбора, без которых оказывается невозможным исчислить и уплатить этот обязательный публично-правовой платеж. В-третьих, налог должен быть введен в действие.

Значение первого требования, предъявляемого к процессу налогового нормотворчества для того, чтобы налог считался законно установленным, связано с тем, что обязанность по уплате налога должна обязательно облекаться в форму закона (на муниципальном уровне - нормативных правовых актов, принимаемых представительными органами муниципальной власти). Закон является основным источником права, поскольку только в законе может содержаться требование к собственнику безвозмездно передать в виде налога часть его собственности в пользу государства или местного самоуправления. Подобное требование становится легальным только тогда, когда облекается в форму закона. В противном случае оно будет нарушать конституционный принцип защиты собственности.

Рассмотрим понятия установления налога и введения налога.

Установить налог, как это не раз отмечал в своих решениях Конституционный Суд РФ, - не значит только дать ему название, необходимо определить в законе все существенные элементы налогообложения ([Постановления КС РФ от 04.04.1996](#), от [18.02.1997](#), от [11.11.1997](#) и др.).

Конституционный Суд РФ особо отмечает, что установить налог можно только путем такого непосредственного перечисления в законе о налоге всех основных элементов налогообложения, при котором эти элементы определены четко и однозначно.

В соответствии с комментируемой [статьей](#) Налогового кодекса РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены **налогоплательщики** и **элементы налогообложения**.

Элементы налогообложения, необходимые для установления налога, исчерпывающим образом перечислены в той же [ст. 17](#) Налогового кодекса РФ:

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

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также



предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. Налоговые льготы, активно применяемые в современном законодательстве о налогах и сборах в соответствии с требованиями справедливого налогового регулирования, являются факультативным элементом налогообложения и не относятся к основным элементам налогообложения, без которых налог не будет считаться установленным.

Как это установлено в [ст. 12](#) НК РФ, в зависимости от порядка установления налогов и сборов, а также территории, на которой они считаются обязательными к уплате, все налоги в Российской Федерации делятся на три вида - федеральные, региональные и местные.

Вышеупомянутые нормы Налогового [кодекса](#) РФ и правовые позиции Конституционного Суда РФ относятся ко всем трем видам налогов. Однако очевидно, что применительно к установлению региональных и местных налогов возникают дополнительные вопросы, связанные с распределением полномочий между Федерацией, ее субъектами и местным самоуправлением по вопросам определения основных элементов региональных и местных налогов.

Еще до принятия Налогового [кодекса](#) РФ Конституционный Суд РФ отмечал, что регулирование региональных налогов федеральным законодательством носит рамочный характер и предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным содержанием осуществляется региональным законодательством о налогах ([Постановление](#) КС РФ от 21.03.1997).

Налоговый [кодекс](#) РФ уточнил объем полномочий по установлению региональных налогов, которыми наделяются законодательные органы государственной власти субъектов Российской Федерации и представительные органы муниципальных образований. Эти органы определяют в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ, налоговые ставки, а также порядок и сроки уплаты региональных и местных налогов соответственно, если эти элементы налогообложения не установлены Налоговым кодексом РФ. Кроме того, им предоставляется право устанавливать особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Следует отметить, что законодательство о налогах и сборах может делегировать органам государственной власти и местного самоуправления отдельные полномочия в рамках установления налога. Налоговый [кодекс](#) РФ может наделить федерального законодателя полномочиями по определению элементов региональных и местных налогов, регионального законодателя (законодательные органы государственной власти субъекта РФ) - полномочиями по установлению элементов федеральных и местных налогов, а представительные органы местного самоуправления - полномочиями по определению элементов федеральных и региональных налогов. Например, в соответствии со [ст. 222](#) Налогового кодекса РФ законодательным органам власти субъектов Российской Федерации делегируется право дифференцировать размеры социальных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц - налогу, который является не региональным, а федеральным.

На региональном и местном уровнях различаются понятия **установления** и **введения** налогов и сборов.

Рассматривая вопрос о полномочиях по введению региональных налогов в Российской Федерации, Конституционный Суд РФ отметил в одном из своих решений, что включение регионального налога в перечень Налогового [кодекса](#) РФ означает право субъекта Российской Федерации ввести данный налог, а не обязанность сделать это ([Постановление](#) КС РФ от 30.01.2001). Это же утверждение в полной мере относится и к местным налогам, и к вводящим их представительным органам местного самоуправления.

Принимая решение о введении регионального или местного налога, представительные органы государственной власти субъекта Российской Федерации и местного самоуправления соответственно реализуют это отмеченное в [Постановлении](#) Конституционного Суда РФ право вводить или не вводить налог на своих территориях. Помимо этого, в решении о введении налога содержатся, как правило, нормы об определении отдельных элементов налогообложения, отнесенных Налоговым [кодексом](#) РФ к нормотворческим полномочиям субъектов Российской Федерации или местного самоуправления.

Введение регионального или местного налога предполагает также определение даты вступления в силу налога или сбора, а также распространение необходимой информации об установленных и введенных региональных и местных налогах.

Элементы налогообложения, которые законодатель должен определить, чтобы налог считался законно установленным, как уже отмечалось, перечислены исчерпывающим образом в комментируемой [статье](#) Налогового кодекса РФ. В совокупности они составляют **юридический состав налога**.

Рассмотрим каждый из этих элементов юридического состава налога.

Установление налога начинается с определения **налогоплательщиков** - организаций и физических лиц, на которых в соответствии с Налоговым [кодексом](#) РФ возлагается обязанность уплачивать налоги.

Налоговый закон закрепляет **объект налогообложения** - юридические факты (действия, состояния, события), с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Объектами налогообложения могут быть реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство. Например, по НДС объектом налогообложения выступает реализация товаров, работ и услуг, по акцизам - реализация подакцизных

товаров, по транспортному налогу - транспортное средство, по налогу на доходы физических лиц - доход и т.д.

Еще одним элементом налогообложения выступает **налоговая база**, которая представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Налоговая база измеряет объект налогообложения, выражает его количественно. По налогу на доходы физических лиц, например, налоговой базой выступает денежное выражение дохода в рублях, по акцизам - объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении или их стоимость в рублях, по земельному налогу - кадастровая стоимость земельного участка в рублях, по транспортному налогу - мощность двигателя в лошадиных силах и т.д.

Установление налога предполагает закрепление в законе **налогового периода**, под которым понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Так, по налогу на доходы физических лиц, налогу на прибыль налоговый период составляет календарный год, по акцизам - календарный месяц и т.д.

Следующим элементом налогообложения, подлежащим закреплению в законе при установлении налога, является **налоговая ставка** - величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки могут выражаться в процентах к налоговой базе (налог на прибыль, на доходы физических лиц, на имущество, НДС и др.; применительно к акцизам такие ставки называются **адвалорными**), в твердой денежной сумме на единицу налогообложения (транспортный налог, акциз по большинству подакцизных товаров) и в комбинированной (смешанной) форме, предусматривающей сочетание процентной и твердой налоговых ставок (комбинированные ставки устанавливаются применительно к отдельным подакцизным товарам).

В теории налогообложения выделяют три разновидности налоговых ставок, применяемых в современном налоговом законодательстве:

- 1) пропорциональные - с постоянной процентной величиной;
- 2) прогрессивные - с процентной ставкой, увеличивающейся с возрастанием налоговой базы;
- 3) регрессивные - с процентной ставкой, уменьшающейся с увеличением налоговой базы.

**Порядок исчисления налога** - этот элемент налогообложения, закрепляемый в законе при установлении налога, показывает, кто и как исчисляет налоги. По общему правилу, налогоплательщик исчисляет подлежащий уплате налог самостоятельно исходя из определенной ранее налоговой базы и установленных законодательством налоговой ставки и налоговых льгот.

В отдельных случаях, закрепленных в законодательстве о налогах и сборах, исчисление налога возлагается на налоговые органы. Это касается некоторых налогов, уплачиваемых физическими лицами (налог на имущество, земельный налог, транспортный налог), и делается для того, чтобы освободить граждан от сбора информации, необходимой для исчисления налогов, а также от самих исчислений, требующих от них знаний в деталях законодательства о налогах и сборах.

Еще один способ исчисления налога предполагает возложение соответствующей обязанности на **налоговых агентов**, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению и удержанию налогов у налогоплательщика, а затем перечислению удержанных налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Налоговыми агентами выступают, например, организации по уплате налога на доходы физических лиц или по выплате учредителям (акционерам) процентов или дивидендов.

Наконец, установление налога невозможно без закрепления в соответствующем налоговом законе **порядка и сроков уплаты налога**, а именно:

- а) действий, которыми опосредуется налоговый платеж, - совершается он одноразовым платежом или предусматриваются авансовые платежи;
- б) способа налогового платежа - наличный или безналичный платеж, возможность уплаты налога через кассу местной администрации или организации федеральной почтовой связи и т.д.;
- в) сроков налогового платежа - такие сроки могут определяться в налоговом законе, во-первых, календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, во-вторых, указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо на действие, которое должно быть совершено.

В [п. 3 комментируемой статьи](#) закреплено, что при установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам. Так, например, при установлении сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами биологических ресурсов законодатель в главе 25.1 НК РФ определил плательщиков сбора ([ст. 333.1](#)), объекты обложения ([ст. 333.2](#)), ставки сборов ([ст. 333.3](#)), порядок исчисления сборов ([ст. 333.4](#)), порядок уплаты сборов ([ст. 333.5](#)).

Статья 18. Специальные налоговые режимы

Комментарий к [статье 18](#)

Комментируемая [статья](#) определяет ключевые понятия такого института налогового права, как специальный налоговый режим.

В Налоговом [кодексе](#) РФ закреплено, что федеральные, региональные и местные налоги обязательны к уплате на территории Российской Федерации, соответствующего субъекта Российской Федерации и муниципального образования, за исключением случаев использования **специальных налоговых режимов**, которые могут предусматривать возможность освобождения от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

Устанавливая баланс между публичными и частными интересами в налоговом праве, формируя благоприятные условия для осуществления отдельных экономически и социально значимых видов предпринимательской деятельности, Налоговый [кодекс](#) РФ, наряду с общим налоговым режимом, предусматривает применение специальных налоговых режимов, создающих более благоприятные экономические и финансовые условия для налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей, которые относятся к малому бизнесу, являются сельскохозяйственными товаропроизводителями или участниками соглашений о разделе продукции.

Специальный налоговый режим может быть определен как совокупность налоговых норм (институт налогового права), предусматривающих особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

В Российской Федерации применяется пять разновидностей специальных налоговых режимов.

Исчерпывающий перечень специальных налоговых режимов содержится в комментируемой [статье](#) Налогового кодекса РФ, а правовые характеристики каждого специального налогового режима установлены во второй части Налогового [кодекса](#) РФ и в ряде случаев уточнены и дополнены в законах субъектов Российской Федерации и решениях представительных органов муниципальных образований в соответствии с полномочиями, переданными на региональный и муниципальный уровни.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	<a href="#">Глава 26.1</a> НК РФ
Упрощенная система налогообложения	<a href="#">Глава 26.2</a> НК РФ
Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	<a href="#">Глава 26.3</a> НК РФ
Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	<a href="#">Глава 26.4</a> НК РФ
Патентная система налогообложения	<a href="#">Глава 26.5</a> НК РФ

В ранее действовавших редакциях Налогового [кодекса](#) РФ упоминались и другие специальные налоговые режимы (система налогообложения в свободных экономических зонах, закрытых административно-территориальных образованиях), впоследствии исключенные из налогового законодательства.

Условия использования налогоплательщиками специальных налоговых режимов перечислены в соответствующих одноименных главах второй части Налогового [кодекса](#) РФ. В них определены требования к налогоплательщикам, позволяющие им воспользоваться специальными налоговыми режимами, - допустимые виды предпринимательской деятельности, предельные размеры доходов, численности занятых и т.д. Кроме того, Налоговый кодекс РФ четко определяет суть трансформации налоговой обязанности при использовании специального налогового режима по сравнению с общим налоговым режимом. Например, налогоплательщики-организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций, а также не признаются налогоплательщиками по НДС. При этом иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с общим налоговым режимом, установленным законодательством о налогах и сборах.

Вместо тех налогов, от которых налогоплательщики освобождаются, они уплачивают налоговые платежи, которые рассчитываются по правилам, установленным для данного специального налогового режима. Так, например, индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения, уплачивают налог в размере 6 процентов от налоговой базы, определяемой как денежное выражение потенциально возможного к получению годового дохода, устанавливаемого на календарный год законом соответствующего субъекта Российской Федерации.

Переход на одни специальные налоговые режимы осуществляется по заявлению налогоплательщика

(например, упрощенная система налогообложения, патентная система налогообложения), а на другие - в императивном порядке, в силу непосредственного указания закона (система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности до 2013 г.; с 1 января 2013 г. переход на ЕНВД также стал осуществляться по заявлению налогоплательщика).

Особняком среди специальных налоговых режимов стоит система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Действие этого специального налогового режима регулируется Налоговым кодексом РФ вместе с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции". Этот специальный налоговый режим имеет особое значение для российской экономики, поскольку призван стимулировать приток инвестиций в поиск, разведку и добычу минерального сырья на территории Российской Федерации, ее континентального шельфа и исключительной экономической зоны.

Этот специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты отдельных налогов и сборов разделом произведенной продукции в соответствии с заключенным соглашением о разделе продукции. Он представляет собой редкий для российского законодательства о налогах и сборах пример того, как уплата налогов в денежной форме может быть заменена на товарные поставки продукции в натуральной форме.

## **Раздел II. НАЛОГПЛАТЕЛЬЩИКИ И ПЛАТЕЛЬЩИКИ СБОРОВ. НАЛОГОВЫЕ АГЕНТЫ. ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ**

### **Глава 3. НАЛОГПЛАТЕЛЬЩИКИ И ПЛАТЕЛЬЩИКИ СБОРОВ. НАЛОГОВЫЕ АГЕНТЫ**

#### Статья 19. Налогоплательщики и плательщики сборов

##### Комментарий к [статье 19](#)

Согласно [ст. 57](#) Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная норма носит общий характер и имеет два уровня конкретизации в законодательстве о налогах и сборах. Так, комментируемая [статья](#) устанавливает, что налогоплательщиками и плательщиками сборов могут быть как граждане (физические лица), так и организации. Именно на них может быть возложена обязанность по уплате налогов и сборов. При этом применительно к конкретным налогам и сборам налогоплательщик устанавливается соответствующей главой комментируемого Кодекса. Здесь необходимо подчеркнуть, что согласно [ст. 17](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики.

Однако во всех перечисленных нормах речь идет о потенциальной необходимости уплатить налоги и сборы. Возникновение собственно обязанности по их уплате у указанных лиц согласно [п. 1 ст. 38](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) связывается с реализацией товаров (работ, услуг), обладанием имуществом, получением прибыли или доходов, осуществлением расходов или иными обстоятельствами, имеющими стоимостную, количественную или физическую характеристику, т.е. объектами налогообложения. На это прямо указывают судебные органы в отдельных судебных актах, например, Четвертый арбитражный апелляционный суд в своем [Постановлении](#) от 15 февраля 2008 года N 04АП-4561/2007(2).

Налогоплательщики - физические лица представлены в законодательстве о налогах и сборах: 1) гражданами Российской Федерации; 2) иностранными гражданами; 3) лицами без гражданства.

Среди них выделяется отдельная категория субъектов налогообложения - индивидуальные предприниматели, т.е. физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. К данной категории согласно [п. 2 ст. 11](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) также относятся главы крестьянских (фермерских) хозяйств. Применительно к данной категории налогоплательщиков в [Постановлении](#) Четвертого арбитражного апелляционного суда от 11 августа 2008 года N 04АП-1819/2008 указано, что налогоплательщики в силу специфики налоговых правоотношений самостоятельно определяют свой статус в соответствии с избираемым ими налоговым режимом и несут риск правомерности применения того или иного выбранного ими режима.

Схожий режим действует в отношении иных категорий самозанятых граждан - частных нотариусов, адвокатов, частных детективов и др. При этом применительно к ним Конституционный Суд Российской Федерации в своих Определениях от 6 июня 2002 года N 116-О и N 120-О, а также от 5 июля 2002 года N 188-О отмечает, что в отношении данной категории налогоплательщиков не существует налогового неравенства.

Также следует отметить, что для налогоплательщиков - физических лиц при уплате отдельных налогов может быть установлен режим налогового резидентства, условием которого является пребывание физического лица на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Под налогоплательщиками-организациями законодательство о налогах и сборах понимает российские



организации, т.е. юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, и иностранные организации, т.е. иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации. Здесь следует подчеркнуть излишнюю категоричность отдельных судебных органов, указывающих на тождественность терминов "организация" и "юридическое лицо" (см., например [Постановление](#) Седьмого арбитражного апелляционного суда от 30 августа 2012 года N А27-7872/2012). Такая тождественность действительно существует, но только между понятиями "российская организация" и "юридическое лицо, образованное в соответствии с российским законодательством". В целом же понятие "организация" в законодательстве о налогах и сборах несколько шире понятия "юридическое лицо", поскольку включает в себя иностранные организации, не имеющие статуса юридического лица, но обладающие гражданской правоспособностью.

Понятия "юридическое лицо" и "гражданская правоспособность" не раскрываются законодательством о налогах и сборах, а заимствованы из гражданского законодательства. Так, согласно [п. 1 ст. 48](#) ГК РФ юридическим лицом признается организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Гражданская правоспособность предполагает способность иметь гражданские права и нести обязанности. При этом понятие гражданской правоспособности раскрывается в гражданском законодательстве только применительно к гражданам (см. [ст. 17](#) ГК РФ). Применительно же к юридическим лицам [ст. 49](#) ГК РФ посвящена только содержанию гражданской правоспособности юридических лиц.

Правовые образования, не обладающие гражданской правоспособностью, т.е. не признающиеся субъектами гражданских прав и обязанностей, не могут рассматриваться и в качестве налогоплательщиков. Например, паевые инвестиционные фонды согласно [п. 1 ст. 10](#) Федерального закона от 29 ноября 2001 года N 156-ФЗ "Об инвестиционных фондах" не являются юридическими лицами, они рассматриваются не как субъекты, а как объекты гражданских прав и обязанностей, следовательно, они не признаются и налогоплательщиками. Схожая ситуация и с простыми товариществами, которые в российском гражданском законодательстве имеют договорную, а не субъектную природу, следовательно, также не являются налогоплательщиками, что нашло свое отражение в судебной-арбитражной практике (см., например, [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Московского округа от 11 ноября 2011 года N А41-33964/10). Следует отметить, что сказанное относится только к российскому законодательству. Иностранное законодательство может признавать гражданскую правоспособность как за инвестиционными фондами, так и за простыми товариществами, а также иными организациями, пусть даже не относящимися к юридическим лицам.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций не являются юридическими лицами и согласно [ст. 55](#) ГК РФ не участвуют самостоятельно в имущественных отношениях. Вместе с тем согласно [абз. 2 комментируемой статьи](#) филиалы, представительства и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по своему месту нахождения. При этом перечень возможных обособленных подразделений является открытым и не ограничивается только поименованными в гражданском законодательстве филиалами и представительствами. Для целей законодательства о налогах и сборах обособленное подразделение организации - это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Указанные обособленные подразделения российских организаций сами налогоплательщиками не являются, они не несут обязанностей по уплате налогов и сборов, а только могут выполнять их по месту своего нахождения за юридических лиц, подразделениями которых являются. На данное обстоятельство прямо указывается в [п. 9](#) совместного Постановления Пленумов Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 июля 1999 года N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации", согласно которому филиалы и представительства российских юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц. Следуя такому официальному толкованию комментируемых положений законодательства о налогах и сборах со стороны высших судебных органов, Пятнадцатый арбитражный апелляционный суд в своем [Постановлении](#) от 29 декабря 2008 года N 15АП-8216/2008 указывает, что к налоговой ответственности привлекается налогоплательщик-организация, а не его филиалы или иные обособленные подразделения. С аналогичных позиций к разрешению спорных ситуаций подходят и иные судебные органы (см., например, [Постановления](#)

Федеральных арбитражных судов Дальневосточного округа от 26 декабря 2008 года N [Ф03-5933/2008](#); Северо-Западного округа от 27 июля 2010 года N [А56-64884/2009](#) и др.).

Применительно к рассматриваемому правилу законодательство о налогах и сборах содержит уточнение в части того, что согласно [п. 2 ст. 89](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) филиалы и представительства организации могут быть подвергнуты самостоятельной выездной налоговой проверке независимо от проверки организации. Данное исключение действует только в отношении филиалов и представительств организаций и не распространяется на иные их обособленные подразделения. Здесь необходимо иметь в виду позицию Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа, выраженную в его [Постановлении](#) от 27 ноября 2012 года N [А58-370/2012](#), согласно которой налоговый орган вправе проверить филиалы и представительства организации в рамках выездной налоговой проверки организации в целом, не вынося отдельного решения о проведении такой проверки относительно филиала или представительства; неуказание в решении о проведении выездной налоговой проверки организации ее обособленного подразделения не препятствует проведению проверки указанного филиала в рамках проверки организации в целом.

В заключение следует отметить, что в комментируемой [статье](#) речь идет о двух самостоятельных понятиях - "налогоплательщик" и "плательщик сборов". В этой связи положения законодательства о налогах и сборах, посвященные налогоплательщикам, распространяются на плательщиков сборов только в прямо оговоренных в законе случаях. Так, например, согласно [п. 8 ст. 45](#) НК РФ правила, предусмотренные указанной статьей, распространяются в том числе на плательщиков сборов.

## Статья 20. Взаимозависимые лица

### Комментарий к [статье 20](#)

Согласно [п. 6 ст. 4](#) Федерального закона от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" <40> положения комментируемой [статьи](#) в настоящее время применяются исключительно к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с [главой 25](#) НК РФ до дня вступления в силу указанного Закона, т.е. до 1 января 2012 года. Соответствующие разъяснения были даны в [письме](#) Минфина России от 23 апреля 2012 года N 03-01-18/3-52.

<40> Федеральный [закон](#) от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" // СЗ РФ. 2011. N 30 (часть 1). Ст. 4575.

В настоящее время отношения, применительно к которым до 1 января 2012 года действовала комментируемая [статья](#), регулируются [разделом V.1](#) НК РФ (см. [комментарий к нему](#)).

## Статья 21. Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)

### Комментарий к [статье 21](#)

Комментируемая [статья](#) совместно со [ст. 23](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) содержит положения, направленные на определение правового статуса налогоплательщиков (плательщиков сборов), и устанавливает основы правовой регламентации их деятельности.

Основные права налогоплательщиков (плательщиков сборов) непосредственно закреплены в комментируемой [статье](#). Также в ней гарантируются иные права указанных лиц, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Большинство прав налогоплательщиков (плательщиков сборов), установленных комментируемой статьей, прямо корреспондируют с обязанностями налоговых органов, предусмотренными в [ст. 32](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)), что является в соответствии с [п. 2 ст. 22](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) гарантией реализации указанных прав.

Права налогоплательщиков (плательщиков сборов), установленные комментируемой [статьей](#), по своему содержанию образуют четыре группы: 1) права на информацию; 2) права, связанные с исполнением обязанности по уплате налогов и сборов; 3) прав, обеспечивающие реализацию интересов налогоплательщиков при осуществлении налогового учета и проведении мероприятий налогового контроля; 4) права, опосредующие защиту налогоплательщиков (плательщиков сборов).

## Статья 22. Обеспечение и защита прав налогоплательщиков (плательщиков сборов)

## Комментарий к [статье 22](#)

Комментируемая [статья](#) гарантирует налогоплательщикам (плательщикам сборов) защиту их прав и законных интересов, которая может осуществляться в административной или судебной формах.

Порядок и условия административной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) установлены в [разделе VII НК РФ](#) (см. [комментарий к нему](#)).

Установлению общих порядка и условий судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) посвящены [ст. 46](#) Конституции РФ и [Закон](#) Российской Федерации "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан" <41>. Положения о такой защите находят свою конкретизацию в гражданском процессуальном законодательстве <42>, если налогоплательщик (плательщик сборов) - физическое лицо, или в арбитражном процессуальном законодательстве <43>, если налогоплательщик (плательщик сборов) - юридическое лицо, а также индивидуальный предприниматель.

<41> [Закон](#) Российской Федерации от 27 апреля 1993 года N 4866-1 "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан" // Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. N 19. Ст. 685.

<42> См.: Гражданский процессуальный [кодекс](#) Российской Федерации от 14 ноября 2002 года N 138-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. N 46. Ст. 4532.

<43> См.: Арбитражный процессуальный [кодекс](#) Российской Федерации от 24 июля 2002 года N 95-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. N 30. Ст. 3012.

Материально-правовой гарантией реализации прав налогоплательщиков и плательщиков сборов, закрепленной в [п. 2 комментируемой статьи](#), является то, что каждому такому праву соответствует обязанность должностных лиц налоговых и иных уполномоченных органов. Из необходимости корреспонденции между правами налогоплательщиков (плательщиков сборов) и обязанностями налоговых органов исходил Конституционный Суд Российской Федерации при вынесении своего [Определения](#) от 17 июля 2012 года N 1349-О. На данной позиции основывают свои решения и иные судебные органы (см., например: [Постановление](#) Десятого арбитражного апелляционного суда от 27 августа 2012 года N А41-7192/12). При этом неисполнение или ненадлежащее исполнение указанных обязанностей влечет ответственность, предусмотренную комментируемым Кодексом и иными федеральными законами.

Здесь необходимо также указать на взаимосвязь комментируемой [статьи](#) с положениями [ст. 35](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)), согласно которой налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам и плательщикам сборов вследствие неправомерных действий (решений) или бездействия указанных органов, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других их работников при исполнении ими служебных обязанностей. Здесь следует сослаться на позицию Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, на которой основывается его [Определение](#) от 18 марта 2010 года N ВАС-2739/10, в котором со ссылкой на [п. 1 ст. 35](#) комментируемого Кодекса признаны несостоятельными доводы заявителя - налогового органа об отсутствии в налоговом законодательстве норм, предусматривающих обязанность налогового органа возмещать расходы налогоплательщика по обжалованию актов налоговых органов в апелляционном порядке. Также указанный судебный орган отмечает, что причиненные налогоплательщикам убытки в силу [п. 2 ст. 103](#) комментируемого Кодекса подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход), за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах, а также иными федеральными законами.

Данная правовая позиция нашла свое отражение и в [Постановлении](#) Федерального арбитражного суда Центрального округа от 13 ноября 2009 года N А68-80/09-18/17, в котором установлена неправомерность действий налогового органа, который не признал убытком налогоплательщика сумму выплаченного вознаграждения по договору об оказании правовых услуг в связи с апелляционным обжалованием решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, а следовательно, и не признал своей обязанности возмещать указанные расходы. Применительно к данному делу суд указал, что при системном толковании [п. 1 ст. 35](#) и [п. 2 ст. 103](#) комментируемого Кодекса, а также [статей 15, 16](#) и [1069](#) ГК РФ расходы налогоплательщика на административное обжалование решения налогового органа, которое впоследствии было признано судом недействительным, относятся к убыткам по смыслу положений гражданского законодательства и подлежат возмещению за счет средств федерального бюджета.

В заключение следует отметить, что порядок и условия защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов), установленные комментируемой [статьей](#), согласно [абз. 2 п. 2 ст. 24](#) комментируемого Кодекса распространяются также и на налоговых агентов.

Статья 23. Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)

## Комментарий к [статье 23](#)

Комментируемая [статья](#) совместно со [ст. 21](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) содержит положения, направленные на определение правового статуса налогоплательщиков (плательщиков сборов), и устанавливает основы правовой регламентации их деятельности.

Основные обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов) непосредственно установлены в комментируемой [статье](#). Также в ней предполагается, что законодательством о налогах и сборах могут быть предусмотрены и иные обязанности указанных лиц.

Большинство обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов), установленных комментируемой [статьей](#), прямо корреспондируют с правами налоговых органов, предусмотренными в [ст. 31](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)).

Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов), установленные комментируемой [статьей](#), по своему содержанию образуют две группы: 1) обязанности, связанные с исполнением обязанности по уплате налогов и сборов; 2) обязанности, обеспечивающие осуществление налогового учета и проведение мероприятий налогового контроля.

## Статья 24. Налоговые агенты

### Комментарий к [статье 24](#)

В соответствии со [ст. 9](#) комментируемого Кодекса к участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, отнесены в том числе организации и физические лица, признаваемые в соответствии с законодательством о налогах и сборах налоговыми агентами. Установлению правового статуса указанных участников налоговых правоотношений и регламентации их деятельности посвящена комментируемая [статья](#).

Налоговыми агентами могут быть признаны физические лица и организации, на которых в соответствии с частью второй комментируемого Кодекса возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению отдельных налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Так, например, применительно к налогу на доходы физических лиц [ст. 226](#) комментируемого Кодекса содержит перечень лиц, которые признаются налоговыми агентами по указанному налогу, а именно: российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доход, предусмотренный [п. 2 указанной статьи](#), а также коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации по доходам с доходов адвокатов. Применительно же к налогу на прибыль [ст. 289](#) комментируемого Кодекса установлено, что если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с ее постоянным представительством в Российской Федерации, то обязанность по определению суммы налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению налога в бюджет возлагается на российскую организацию или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (налоговых агентов), выплачивающих соответствующий доход налогоплательщику. Налоговыми агентами по налогу на добавленную стоимость признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять на территории Российской Федерации реализацию конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству. Также [п. 3 ст. 161](#) комментируемого Кодекса предусматривает, что при предоставлении на территории Российской Федерации органами местного самоуправления в аренду муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества; в данном случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества; на них возлагается обязанность по исчислению, удержанию из средств, уплачиваемых арендодателю, и уплате в бюджет соответствующей суммы налога.

В соответствии с комментируемой [статьей](#) налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обеспечение и защита их прав осуществляются в соответствии со [ст. 22](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)). Кроме того, необходимо учитывать положения [ст. 35](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)), согласно которой налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налоговым агентам вследствие неправомерных действий (решений) или бездействия указанных органов, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других их работников при исполнении ими служебных обязанностей.

Обязанности налоговых агентов установлены в комментируемой [статье](#): 1) правильно и своевременно



исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства; 2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах; 3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику; 4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов; 5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов. Кроме того, налоговые агенты могут нести и другие обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога лежит на налогоплательщике. Согласно [п. 1 ст. 45 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)) она должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно, если иное прямо не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Включение в отношении "налогоплательщик - бюджет соответствующего уровня бюджетной системы Российской Федерации" налогового агента как раз и является таким исключением. В связи с указанным значением налоговых агентов в отношениях по исполнению обязанности по уплате налогов особое внимание заслуживает правовая позиция о моменте исполнения налогоплательщиком данной обязанности. Данная позиция первоначально сложилась в рамках судебно-арбитражной практики, а с принятием комментируемого Кодекса была включена в него. Так, применительно к налогоплательщикам - физическим лицам Конституционный Суд Российской Федерации в своем [Постановлении](#) от 12 октября 1998 года N 24-П указал на то, что с учетом многостадийности процесса уплаты подоходного налога он считается уплаченным с момента, когда работодатель удержал его сумму из заработной платы, а не когда соответствующие средства поступили в бюджет. Уже в [статье 45 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)) применительно к исполнению обязанности по уплате налогов через налогового агента установлено, что данная обязанность считается исполненной со дня удержания сумм налога налоговым агентом.

В соответствии со [ст. 8 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)) налог может быть уплачен исключительно в денежной форме, т.е. путем отчуждения денежных средств налогоплательщика, принадлежащих ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. При этом обязательства налогового агента перед налогоплательщиком могут быть исполнены в неденежной (натуральной) форме. В связи с этим необходимо учитывать правовую позицию, высказанную в [п. 10](#) совместного Постановления Пленума Верховного Суда и Пленума Высшего Арбитражного Суда от 11 июня 1999 года N 41/9, согласно которой в том случае, когда доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в соответствующем налоговом периоде налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность по удержанию налога и в этом случае необходимая информация представляется налоговым агентом в налоговый орган в порядке, предусмотренном комментируемой статьей. Данная позиция была повторена в [п. 1](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда от 30 июля 2013 года N 57, в соответствии с которым, если денежных выплат в налоговом периоде налогоплательщику не производилось и удержание суммы налога оказалось невозможным, налоговый агент, руководствуясь [п. 3 комментируемой статьи](#), обязан только исчислить подлежащую уплате налогоплательщиком сумму налога и сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и сумму налоговой задолженности соответствующего налогоплательщика. Указанный судебный орган далее (в [п. 2](#)) указывает, что принудительное исполнение обязанностей налогового агента путем взыскания с него непериодических сумм налога, а также соответствующих сумм пеней возможно только в том случае, когда налоговым агентом сумма налога была все же удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет. Исключение из данного правила Высший Арбитражный Суд усматривает в том случае, когда налог не был удержан налоговым агентом при выплате денежных средств иностранному лицу, не состоящему на налоговом учете в Российской Федерации. В данных обстоятельствах обоснованным представляется взыскание с налогового агента не только пеней, но и суммы самого налога.

Правила, установленные для налогоплательщиков, могут применяться к налоговым агентам только в случаях, прямо предусмотренных законодательством о налогах и сборах. В той связи интерес представляют ряд правовых позиций различных судебных органов. Так, Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в [п. 23](#) своего Постановления от 30 июля 2013 года N 57 рекомендовал нижестоящим судам учитывать, что, поскольку [п. 3 ст. 76](#) комментируемого Кодекса возможность приостановления операций по счетам в банках связывает с несвоевременным представлением налоговых деклараций, а в силу [п. 1 ст. 80](#) комментируемого Кодекса налоговая декларация может быть представлена только налогоплательщиком, соответствующая обеспечительная мера не может быть применена к налоговому агенту в случае нарушения им сроков представления расчетов, предусмотренных частью второй комментируемого Кодекса. С другой стороны, в том же Постановлении Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, разъясняя положения [ст.](#)

78 комментируемого Кодекса, указал, что правила зачета или возврата излишне уплаченных (взысканных) сумм налога (сбора) и пеней распространяются также на налоговых агентов, пояснив, что если при рассмотрении дела суд установит, что излишне перечисленные налоговым агентом в бюджет суммы не превышают сумм, удержанных с налогоплательщика, то решение о зачете или возврате этих сумм в пользу налогового агента может быть принято судом только в двух случаях: 1) если возврат налогоплательщику излишне удержанных с него налоговым агентом сумм возлагается на него законом; 2) если по требованию налогоплательщика или по собственной инициативе налоговый агент уплатил налогоплательщику необоснованно удержанную у него сумму налога.

#### Статья 24.1. Участие налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества

##### Комментарий к [статье 24.1](#)

Согласно [ст. 45](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) налогоплательщики (плательщики сборов), если иное не предусмотрено законом, самостоятельно исполняют обязанность по уплате налогов и сборов. Действующая редакция комментируемого Кодекса предусматривает ряд исключений из этого правила, которые могут иметь императивную или диспозитивную природу. Изначально такое исключение было только одно: оно носило императивную природу и было связано с деятельностью налоговых агентов. В дальнейшем перечень таких исключений был дополнен обстоятельствами диспозитивного характера. Если налоговые агенты участвовали в исполнении обязанности по уплате налогов и сборов других лиц помимо своей воли в силу предписания закона, то последние обстоятельства, имея в своей основе договор, предполагают возложение на третьих лиц обязанностей, связанных с уплатой налогов и сборов, в результате их волеизъявления. Одним из таких обстоятельств является участие налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества. Именно ему посвящена комментируемая [статья](#). Ее включение в комментируемый Кодекс было обусловлено вступлением в силу с 1 января 2012 года Федерального [закона](#) от 28 ноября 2011 года N 335-ФЗ "Об инвестиционном товариществе" <44>.

<44> Федеральный [закон](#) от 28 ноября 2011 года N 335-ФЗ "Об инвестиционном товариществе" // СЗ РФ. 2011. N 49 (часть 1). Ст. 7013.

Согласно [ст. 3](#) указанного Закона по договору инвестиционного товарищества двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и осуществлять совместную инвестиционную деятельность без образования юридического лица для извлечения прибыли. В таком договоре товарищи участвуют в пределах и в объеме, которые установлены гражданским законодательством и договором инвестиционного товарищества, при этом один или несколько товарищей (управляющие товарищи) осуществляют от имени всех товарищей ведение общих дел товарищей. В случае участия в договоре инвестиционного товарищества двух и более управляющих товарищей все юридические и фактические действия каждого из управляющих товарищей, связанные с исполнением договора инвестиционного товарищества и осуществлением совместной инвестиционной деятельности, считаются совместными действиями всех управляющих товарищей и все управляющие товарищи несут солидарную ответственность за последствия таких действий (бездействия). При этом если право совершения определенного действия или обязанность совершения определенного действия возложены на определенного управляющего товарища либо если совершение определенного действия относится к лицензируемому виду деятельности и оно может быть совершено только имеющим соответствующую лицензию управляющим товарищем, то такое действие не является совместным действием всех участвующих в договоре инвестиционного товарищества управляющих товарищей, но не исключает их солидарную ответственность за последствия такого действия (бездействия) при условии, что оно связано с осуществлением совместной инвестиционной деятельности. В соответствии со [ст. 8](#) Федерального закона от 28 ноября 2011 года N 335-ФЗ договор инвестиционного товарищества подлежит нотариальному удостоверению.

Договор инвестиционного товарищества считается заключенным, а внесенные в данный договор изменения - вступившими в силу со дня нотариального удостоверения данного договора или внесенных в него изменений. Договор инвестиционного товарищества с новым его участником считается заключенным со дня нотариального удостоверения соглашения о присоединении.

Сторонами договора инвестиционного товарищества могут быть коммерческие организации, а также в случаях, установленных законом, некоммерческие организации постольку, поскольку осуществление инвестиционной деятельности служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствует этим целям. Физические лица не могут являться сторонами договора инвестиционного товарищества. Иностранные юридические лица, а также иностранные организации, не являющиеся юридическими лицами по иностранному праву, участвуют в качестве стороны договора инвестиционного товарищества с учетом установленных международными договорами Российской Федерации и законодательством Российской Федерации

особенностей правового положения этих лиц. Управляющий товарищ не вправе участвовать одновременно в двух и более договорах инвестиционного товарищества, если хотя бы один из них содержит запрет на такое участие. Число участников договора инвестиционного товарищества не должно быть более пятидесяти.

В соответствии с [п. 3 ст. 4](#) рассматриваемого Закона управляющий товарищ помимо обязанности по внесению в общее дело вклада обязан осуществлять самостоятельно либо совместно с другим управляющим товарищем или несколькими другими управляющими товарищами ведение общих дел товарищей. Притом договором инвестиционного товарищества на одного из управляющих товарищей (уполномоченного управляющего товарища) возлагаются также следующие обязанности: 1) осуществление обособленного учета доходов и расходов в порядке, установленном уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти; 2) открытие банковского счета для совершения операций с денежными средствами по договору инвестиционного товарищества; 3) ведение налогового учета в связи с участием в договоре инвестиционного товарищества; 4) ведение реестра участников договора инвестиционного товарищества и предоставление сведений об участниках договора инвестиционного товарищества органу или лицу, имеющим в соответствии с федеральными законами или договором право на получение таких сведений. Кроме того, уполномоченный управляющий товарищ обязан предоставлять участникам договора инвестиционного товарищества следующие сведения: 1) о суммах расходов, произведенных управляющими товарищами в интересах всех товарищей для ведения общих дел товарищей, в том числе приходящихся на каждого участника договора инвестиционного товарищества; 2) о суммах вознаграждения управляющих товарищей за ведение общих дел товарищей, в том числе приходящихся на каждого товарища; 3) о текущем размере доли каждого участника договора инвестиционного товарищества в общем имуществе.

Положениям [подп. 3 п. 3 ст. 4](#) Федерального закона от 28 ноября 2011 года N 335-ФЗ о ведении налогового учета в связи с участием в договоре инвестиционного товарищества корреспондируют с положениями комментируемой [статьи](#), в соответствии с которой товарищи инвестиционного товарищества самостоятельно исполняют обязанности по уплате налогов на прибыль и доходы физических лиц, возникающие в связи с осуществлением инвестиционной деятельности, определенной договором инвестиционного товарищества. Обязанность по уплате иных налогов и сборов, возникающих в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества, возлагается на участника такого договора - управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета. В связи с этим ФНС России в своем [письме](#) от 13 апреля 2012 года N ЕД-4-3/6289@ указала, что указанный участник договора инвестиционного товарищества в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в налоговый орган по месту своего учета одну налоговую декларацию в общеустановленном порядке. При этом участник договора инвестиционного товарищества, на которого возложено ведение общего учета операций, на основании [п. 5 ст. 174.1](#) комментируемого Кодекса ведет учет операций, совершенных по каждому указанному договору, отдельно. Кроме того, на управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета, возложена обязанность представлять в налоговый орган расчет финансового результата деятельности инвестиционного товарищества, форма которого утверждена Приказом Минфина России от 13 июня 2012 года N 77н. Ответственность за неисполнение данной обязанности установлена [п. 2 ст. 119](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)).

Необходимо также обратить внимание на [письмо](#) ФНС России от 13 апреля 2012 года N ЕД-4-3/6289@, в котором даются разъяснения о том, что налоговым органом должны быть разграничены обязанности по уплате (возмещению) налога на добавленную стоимость при осуществлении ответственным управляющим товарищем деятельности по договору инвестиционного товарищества и его обязанности по уплате (возмещению) этого налога при осуществлении иной деятельности.

Статья 25. Утратила силу с 1 января 2007 года. - Федеральный [закон](#) от 27.07.2006 N 137-ФЗ.

### Глава 3.1. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ГРУППА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Статья 25.1. Общие положения о консолидированной группе налогоплательщиков

Комментарий к [статье 25.1](#)

Согласно [ст. 45](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) налогоплательщики (плательщики сборов), если иное не предусмотрено законом, самостоятельно исполняют обязанность по уплате налогов и сборов. Действующая редакция комментируемого Кодекса предусматривает ряд исключений из этого правила, которые могут иметь императивную или диспозитивную природу. Изначально такое исключение было только одно: оно носило императивную природу и было связано с деятельностью налоговых агентов. В дальнейшем перечень таких исключений был дополнен обстоятельствами диспозитивного характера. Если налоговые агенты участвовали в исполнении обязанности по уплате налогов и сборов других лиц помимо своей воли в силу предписания закона, то последние обстоятельства, имея в своей основе договор, предполагают возложение на третьих лиц

обязанностей, связанных с уплатой налогов и сборов, в результате их волеизъявления. Одним из таких обстоятельств является участие налогоплательщика в консолидированной группе налогоплательщиков. Именно ему посвящена комментируемая [статья](#), вошедшая в состав законодательства о налогах и сборах в силу Федерального [закона](#) от 16 ноября 2011 года N 321-ФЗ <45>, вступившего в действие с 1 января 2012 года.

<45> Федеральный [закон](#) от 16 ноября 2011 года N 321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" // СЗ РФ. 2011. N 47. Ст. 6611.

Консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение плательщиков налога на прибыль организаций на договорной основе в порядке и на условиях, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности налогоплательщиков, образующих такую группу. Рассматриваемая законодательная новация была направлена на формирование института консолидации налогоплательщиков, обеспечивающей объединение налоговой базы по налогу на прибыль организаций для взаимозависимых организаций, введение особого порядка исчисления налога на прибыль организаций для участников такой группы, совместную налоговую отчетность по налогу на прибыль организаций. Следует подчеркнуть, что институт консолидации налогоплательщиков не затрагивает иные налоги и сборы, на что указал Минфин России в своем [письме](#) от 2 марта 2012 года N 03-03-06/4/15 применительно к налогу на добавленную стоимость, подчеркнув, что исчисление и уплата данного налога производятся непосредственно каждой организацией - участником консолидированной группы налогоплательщиков в общем порядке, в том числе и при реализации товаров (работ, услуг) одним участником другому.

Регламентации деятельности налоговых органов при получении ФНС России информационного сообщения о регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков посвящено [письмо](#) ФНС России от 13 января 2012 года N АС-4-2/135@, в котором было указано, что после получения Службой такого сообщения Контрольным управлением ФНС России в течение 5 рабочих дней принимается решение о переводе (утверждается график перевода) ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков в межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в случае, если он до того не администрировался данной инспекцией.

## Статья 25.2. Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков

### Комментарий к [статье 25.2](#)

Комментируемая [статья](#) определяет условия создания консолидированной группы налогоплательщиков. При этом условия, которым должны соответствовать участники консолидированной группы налогоплательщиков, применяются в течение всего срока действия договора о создании указанной группы, если иное не предусмотрено комментируемым Кодексом.

Первое из таких условий определено [п. 1 комментируемой статьи](#) - создать консолидированную группу налогоплательщиков вправе только российские организации.

Консолидированная группа налогоплательщиков является одной из форм опосредования в сфере налогов и сборов взаимозависимости коммерческих организаций. Так, согласно [п. 2 комментируемой статьи](#) консолидированная группа налогоплательщиков может быть создана исключительно при условии, что одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90 процентов. Указанное условие должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Условия и порядок определения участия одной организации в другой организации, в том числе косвенного, определены в [ст. 105.2 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)). Здесь следует указать на позицию Минфина России, выраженную в его [письме](#) от 2 марта 2012 года N 03-03-10/19, в соответствии с которой при определении доли участия в акционерных обществах учитываются только голосующие акции (см. [ст. 49](#) Федерального закона от 26 декабря 1995 года N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" <46>). Данная позиция прослеживается также в ряде судебных актов (см., например: [Постановление](#) Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 2 сентября 2014 г. по делу N А05-3448/2014).

<46> Федеральный [закон](#) от 26 декабря 1995 года N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" // СЗ РФ. 1996. N 1. Ст. 1.

Каждая из организаций, являющаяся стороной договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, в совокупности должна соответствовать следующим условиям: 1) не находиться в



процессе реорганизации или ликвидации; 2) в отношении ее не должно быть возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве); 3) размер ее чистых активов, рассчитанный на основании бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату, предшествующую дате представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении) консолидированной группы налогоплательщиков, должен превышать размер ее уставного (складочного) капитала. Присоединение новой организации к существующей консолидированной группе налогоплательщиков возможно при условии, что присоединяемая организация соответствует перечисленным условиям.

Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков, предусмотренные [пунктами 1 - 3 комментируемой статьи](#), должны подтверждаться данными Единого государственного реестра юридических лиц. При этом соблюдение данных рассматриваемых условий может подтверждаться выпиской из указанного Реестра, копиями учредительных документов, выпиской из реестров владельцев ценных бумаг, расчетом доли непосредственного и (или) косвенного участия, представляемого в налоговый орган ответственным участником группы. На это было указано в [письме](#) ФНС России от 29 декабря 2011 года N АС-4-3/22569@ "О регистрации и изменении договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков".

Ко всем организациям, образующим консолидированную группу налогоплательщиков, в совокупности предъявляются следующие требования: 1) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 10 миллиардов рублей; 2) суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также от прочих доходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 100 миллиардов рублей; 3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 300 миллиардов рублей.

Следует отметить, что указанные заявленные требования к консолидированной группе налогоплательщиков соответствуют или даже превышают требования, предъявляемые в соответствии с [Приказом](#) ФНС России от 16 мая 2007 года N ММ-3-06/308@ (в редакции по состоянию на 19 сентября 2014 года) "О внесении изменений в Приказ МНС России от 16 апреля 2004 года N САЭ-3-30/290@" к крупнейшим налогоплательщикам для целей их налогового администрирования на федеральном уровне. При этом следует отметить, что ни положения комментируемой главы об ответственном участнике консолидированной группы налогоплательщиков, ни положения о содержании договора о создании такой группы не содержат в качестве обязательного требования о возложении обязанностей ответственного участника группы на организацию-налогоплательщика, отнесенную к категории крупнейших, в случае если последняя является одним из ее участников.

При вступлении в силу комментируемой статьи ФНС России в своем [письме](#) от 29 декабря 2011 года N АС-4-3/22569@ дала разъяснения о том, что указанные условия могут подтверждаться расчетом, составленным каждым участником создаваемой группы на основании бухгалтерской отчетности с учетом требований законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете. При этом Минфин России в своем [письме](#) от 16 декабря 2011 года N 03-03-10/118 указал, что выполнение условия, подтверждающего превышение размера чистых активов организации над размером ее уставного (складочного) капитала, определяется для консолидированной группы налогоплательщиков, создаваемой с 1 января 2012 года, на основании бухгалтерской отчетности на 31 декабря 2011 года. Соблюдение предусмотренных [п. 5 комментируемой статьи](#) условий устанавливается на момент регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков. На данное обстоятельство указал Минфин России в своем [письме](#) от 13 июня 2012 года N 03-03-10/67. Также Минфин России подчеркнул, что для осуществления контроля за соблюдением условия создания консолидированной группы налогоплательщиков, предусмотренного [подп. 1 п. 5 комментируемой статьи](#), платежные документы на уплату налогов теми участниками группы, за счет которых обеспечен необходимый размер совокупной суммы уплаченных налогов, могут быть достаточным подтверждением соблюдения данного условия. Данная позиция изложена в [письме](#) от 28 декабря 2012 года N 03-03-10/142.

Согласно [п. 6 комментируемой статьи](#) участниками консолидированной группы налогоплательщиков не могут являться следующие организации: 1) организации, являющиеся резидентами особых экономических зон; 2) организации, применяющие специальные налоговые режимы; 3) банки, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются банками; 4) страховые организации, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются страховыми организациями; 5)

негосударственные пенсионные фонды, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются негосударственными пенсионными фондами; 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг, не являющиеся банками, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг, не являющимися банками; 7) организации, являющиеся участниками иной консолидированной группы налогоплательщиков; 8) организации, не признаваемые налогоплательщиками налога на прибыль организаций, а также использующие право на освобождение от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций; 9) организации, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность и применяющие налоговую ставку 0 процентов по налогу на прибыль организаций; 10) организации, являющиеся плательщиками налога на игорный бизнес; 11) клиринговые организации; 12) кредитные потребительские кооперативы; 13) микрофинансовые организации.

Следует иметь в виду, что консолидированная группа налогоплательщиков может быть создана на срок не менее чем два налоговых периода по налогу на прибыль организаций.

Несоответствие отдельных участников консолидированной группы налогоплательщиков и группы в совокупности условиям, предусмотренным комментируемой [статьей](#), в соответствии со [ст. 25.6 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)) влечет прекращение действия такой группы.

### Статья 25.3. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков

#### Комментарий к [статье 25.3](#)

В комментируемой статье определены содержание договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, порядок его заключения, регистрации и действия. Согласно [п. 1 данной статьи](#) в соответствии с договором о создании такой группы организации, соответствующие установленным критериям, объединяются на добровольной основе без создания юридического лица. Разъясняя данную норму, Минфин России в своем [письме](#) от 2 марта 2012 года N 03-03-06/4/15 отметил, что договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков имеет налогово-правовую природу. Он не может рассматриваться как договор оказания услуг. Однако в части вопросов, не урегулированных законодательством о налогах и сборах, к нему применяются общие положения гражданского законодательства о договорах. Следует подчеркнуть, что рассматриваемый договор имеет установленные законом (см. [ст. 25.2 НК РФ](#) и [комментарий к ней](#)) временные рамки, он не может быть заключен на срок менее двух налоговых периодов по налогу на прибыль организаций.

Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков подлежит регистрации в налоговом органе по месту нахождения организации - ответственного участника такой группы. Для регистрации указанного договора ответственный участник группы представляет в налоговый орган документы, перечисленные в [п. 6 комментируемой статьи](#).

Пакет документов, заверенный и представленный в налоговый орган ответственным участником группы, должен быть сформирован в разрезе ее участников. При этом копии платежных поручений на уплату налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых и копии решений налогового органа о проведении зачета по перечисленным налогам целесообразно упорядочить по датам. Такова позиция Минфина России, выраженная в его [письме](#) от 2 марта 2012 года N 03-03-06/4/15.

Согласно [п. 7 комментируемой статьи](#) необходимый пакет документов представляется в налоговый орган не позднее 30 октября года, предшествующего налоговому периоду, начиная с которого исчисляется и уплачивается налог на прибыль организаций в рамках консолидированной группы налогоплательщиков. Справочно следует отметить, что в соответствии с [п. 3 ст. 3](#) Федерального закона N 321-ФЗ для применения с 1 января 2012 г. положений комментируемой главы в части исчисления и уплаты налога на прибыль организаций документы, предусмотренные [п. 6 комментируемой статьи](#), следовало представить в налоговый орган не позднее 31 марта 2012 г. В этом случае после регистрации рассматриваемого договора в уполномоченном налоговом органе такая группа признавалась созданной с 1 января 2012 года. При этом Минфин России в своем [письме](#) от 3 февраля 2012 года N 03-03-06/1/57 дал разъяснения, что при представлении необходимых документов в срок до 31 марта 2012 г. в целях создания консолидированной группы налогоплательщиков группа признается созданной с 1 января 2012 года и в том случае, если регистрация договора о создании группы в уполномоченном налоговом органе осуществлена после 1 апреля 2012 года.

В соответствии с [п. 8 комментируемой статьи](#) для проверки представленных документов налоговому органу предоставлен один месяц со дня представления документов, в течение которого должна быть произведена регистрация договора либо принято мотивированное решение об отказе в его регистрации. Если договор зарегистрирован, налоговый орган в течение пяти дней с даты регистрации обязан выдать один экземпляр договора с отметкой о его регистрации ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков лично под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения. Данная

обязанность налогового органа установлена [п. 9 комментируемой статьи](#). Помимо этого в этот же срок информация о регистрации договора направляется налоговым органом в налоговые органы по месту нахождения организаций - участников группы, а также по месту нахождения обособленных подразделений таких организаций. Консолидированная группа налогоплательщиков признается созданной с 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, следующего за календарным годом, в котором налоговым органом зарегистрирован договор о создании такой группы.

Отказ в регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков допускается исключительно при наличии обстоятельств, предусмотренных [п. 11 комментируемой статьи](#). Установленный в ней перечень является закрытым.

Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков может быть изменен в порядке и на условиях, установленных в [ст. 25.4 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)).

Статья 25.4. Изменение договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков и продление срока его действия

#### Комментарий к [статье 25.4](#)

Комментируемая [статья](#) определяет порядок и условия внесения изменений в договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, в том числе в части продления его срока, а также регистрации таких изменений в налоговом органе.

Изменения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков может носить добровольный или обязательный характер. При этом согласно [п. 9 комментируемой статьи](#) уклонение от внесения обязательных изменений в рассматриваемый договор влечет прекращение его действия с 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, в котором соответствующие обязательные изменения договора должны были бы вступить в силу.

Изменения в рассматриваемый договор вносятся в обязательном порядке в следующих случаях: 1) принятия решения о ликвидации одной или нескольких организаций - участников группы; 2) принятия решения о реорганизации (в форме слияния, присоединения, выделения и разделения) одной или нескольких организаций - участников группы; 3) присоединения новой организации к группе; 4) выхода организации из группы; 5) принятия решения о продлении срока действия договора о создании группы. Следует отметить, что согласно позиции Минфина России, выраженной в его [письме](#) от 22 марта 2012 года N 03-03-06/2/27, не требуется внесения изменений в договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, если имела место реорганизация юридических лиц в форме присоединения при условии, что к организации - участнику группы присоединяется организация, не состоящая в группе.

Статья 25.5. Права и обязанности ответственного участника и других участников консолидированной группы налогоплательщиков

#### Комментарий к [статье 25.5](#)

Комментируемая [статья](#) регламентирует функционирование консолидированной группы налогоплательщиков. В ней определены права и обязанности ответственного участника группы и других ее участников.

Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков представляет интересы иных участников группы в налоговых отношениях, осуществляя права и неся обязанности, предусмотренные комментируемым Кодексом для плательщиков налога на прибыль организаций. При этом ответственный участник группы обязан: 1) вести налоговый учет, исчислять и уплачивать налог на прибыль организаций (авансовые платежи) по всей группе в порядке, установленном [гл. 25](#) комментируемого Кодекса; 2) представлять в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций по всей группе, а также документы, полученные от других участников этой группы, в порядке и сроки, которые установлены законодательством о налогах и сборах.

Данные обязанности ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков могут быть исполнены только при условии, что иные участники группы исполняют свои обязанности представлять (в том числе в электронном виде) ответственному участнику (1) расчеты налоговой базы по налогу на прибыль организаций в отношении полученных ими доходов и расходов; (2) данные регистров налогового учета; (3) иные документы, необходимые ответственному участнику группы для исполнения им обязанностей и осуществления прав плательщика налога на прибыль организаций.

В соответствии с [п. 2 ст. 25.3 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)) договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков должен содержать порядок и сроки исполнения обязанностей и осуществления

прав ответственным участником и иными участниками группы, не предусмотренных законодательством о налогах и сборах, ответственность за невыполнение установленных обязанностей. Таким образом, порядок, суммы и сроки взаиморасчетов между участниками и ответственным участником группы по перечислению денежных средств, необходимых для уплаты налога ответственным участником, устанавливаются договором о создании такой группы.

Прибылью для организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков признается величина совокупной прибыли участников такой группы, приходящаяся на данного участника и рассчитываемая в порядке, установленном [п. 1 ст. 278.1](#) и [п. 6 ст. 288](#) комментируемого Кодекса. Такова позиция Минфина России, отраженная в его [письме](#) от 26 марта 2012 года N 03-03-06/1/158. При этом согласно [ст. 251](#) комментируемого Кодекса не учитываются при определении налоговой базы налога на прибыль организации денежные средства, полученные: 1) ответственным участником группы от других участников этой группы для уплаты налога (авансовых платежей, пеней, штрафов); 2) участником группы от ответственного участника этой же группы в связи с уточнением сумм налога (авансовых платежей, пеней, штрафов), подлежащих уплате по этой группе налогоплательщиков. Соответственно, расходами, не учитываемыми в целях налогообложения прибыли, на основании [п. 48.14 ст. 270](#) комментируемого Кодекса признаются расходы в виде денежных средств, переданных (1) участником группы ответственному участнику этой группы для уплаты налога (авансовых платежей, пеней, штрафов); (2) ответственным участником группы участнику этой же группы в связи с уточнением сумм налога (авансовых платежей, пеней, штрафов), подлежащих уплате по этой группе налогоплательщиков. Здесь также заслуживает упоминания позиция Минфина России, выраженная в его [письме](#) от 20 марта 2012 года N 03-03-06/1/143, в соответствии с которой порядок, суммы и сроки взаиморасчетов между участниками и ответственным участником группы по перечислению денежных средств, необходимых для уплаты налога на прибыль ответственным участником, налоговое законодательство не регламентирует. Эти порядок, суммы и сроки могут определяться участниками группы в договоре о ее создании. В дальнейшем финансовое ведомство в [письме](#) от 23 марта 2012 года N 03-03-06/1/153 указало также на то, что особенности определения налоговой базы, порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций (авансовых платежей) ответственным участником группы устанавливаются непосредственно комментируемым Кодексом, а порядок и сроки взаиморасчетов между участниками по поводу уплаты налога на прибыль организаций определяются в договоре о создании консолидированной группы налогоплательщиков. При этом у участников группы не возникает доходов и расходов, учитываемых при обложении налогом на прибыль организаций, независимо от условий такого взаиморасчета (см.: [письмо](#) Минфина России от 21 марта 2012 года N 03-03-06/1/144).

Также следует обратить внимание на то, что согласно [п. 2 ст. 321.2](#) комментируемого Кодекса порядок ведения налогового учета консолидированной группой налогоплательщиков устанавливается в учетной политике для целей налогообложения по ней. Под учетной политикой для целей налогообложения следует понимать выбранную налогоплательщиком совокупность допускаемых законодательством о налогах и сборах способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Учетная политика участников конкретной группы не должна противоречить учетной политике для целей налогообложения такой группы в целом. На данное обстоятельство обратил внимание Минфин России в своем [письме](#) от 13 марта 2012 года N 03-03-06/1/124. Учетная политика группы утверждается ее ответственным участником до представления договора о ее создании на регистрацию в налоговый орган. Вместе с тем учетная политика для целей налогообложения группы может включать только те положения, которые необходимы ответственному участнику для расчета консолидированной налоговой базы за отчетный (налоговый) период по налогу на прибыль организаций. Следует иметь в виду, что участники консолидированной группы налогоплательщиков самостоятельно определяют налоговую базу, к которой применяются специальные налоговые ставки. Такая налоговая база не учитывается при исчислении налога по группе в целом.

Необходимо учитывать, что участники консолидированной группы налогоплательщиков, за исключением ее ответственного участника, не представляют налоговых деклараций в налоговые органы по месту своего учета, за исключением случаев, когда они получают доходы, не включаемые в консолидированную налоговую базу этой группы. Если участники группы получают такие доходы, то они представляют в налоговые органы по месту своего учета налоговые декларации только в части исчисления налога в отношении таких доходов.

**Форма** налоговой декларации по налогу на прибыль организаций установлена Приказом ФНС России от 22 марта 2012 года N ММВ-7-3/174@ "Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, Порядка ее заполнения". Специально для консолидированных групп налогоплательщиков в нее включены (1) [приложение 6](#) "Расчет авансовых платежей и налога на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации по консолидированной группе налогоплательщиков"; (2) [приложение 6а](#) "Расчет авансовых платежей и налога на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации по участнику консолидированной группы налогоплательщиков без входящих в него обособленных



подразделений и (или) по его обособленным подразделениям" - для расчета налога, подлежащего уплате в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков по итогам отчетного (налогового) периода составляется ответственным участником этой группы на основе данных налогового учета и консолидированной налоговой базы в целом по ней только в части исчисления налога в отношении консолидированной налоговой базы. Такая декларация представляется в налоговый орган по месту регистрации договора о создании такой группы в порядке и сроки, которые установлены [ст. 289](#) комментируемого Кодекса для налоговой декларации по налогу.

Статья 25.6. Прекращение действия консолидированной группы налогоплательщиков

Комментарий к [статье 25.6](#)

Комментируемая [статья](#) завершает [гл. 3.1](#) НК РФ и определяет основания и порядок прекращения действия консолидированной группы налогоплательщиков.

Перечень оснований прекращения деятельности консолидированной группы налогоплательщиков, установленный комментируемой [статьей](#), является закрытым и включает в себя следующие обстоятельства: 1) окончание срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков; 2) расторжение договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков по соглашению сторон; 3) вступление в законную силу решения суда о признании договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков недействительным; 4) непредставление в налоговый орган в установленные сроки соглашения об изменении договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в связи с выходом из состава указанной группы организации, нарушившей условия, установленные [ст. 25.2](#) Кодекса; 5) реорганизация (за исключением реорганизации в форме преобразования), ликвидация ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков; 6) возбуждение в отношении ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков производства по делу о несостоятельности (банкротстве); 7) несоответствие ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков условиям, предусмотренным [ст. 25.2](#) Кодекса; 8) уклонение от внесения обязательных изменений в договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

При расторжении договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков по соглашению сторон ее ответственный участник обязан направить в налоговый орган, зарегистрировавший договор о создании этой группы, решение о прекращении действия такой группы, подписанное уполномоченными представителями всех организаций - участников группы, в срок не позднее пяти дней со дня принятия соответствующего решения. В остальных случаях ответственный участник группы обязан направить в налоговый орган, зарегистрировавший договор о создании этой группы, уведомление, составленное в произвольной форме, с указанием даты возникновения таких обстоятельств.

## Глава 3.2. ОПЕРАТОР НОВОГО МОРСКОГО МЕСТОРОЖДЕНИЯ УГЛЕВОДОРОДНОГО СЫРЬЯ

Комментарий к [главе 3.2](#)

Федеральным [законом](#) от 30.09.2013 N 268-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер налогового и таможенно-тарифного стимулирования деятельности по добыче углеводородного сырья на континентальном шельфе Российской Федерации" раздел 2 Налогового кодекса Российской Федерации дополнен новой [главой 3.2](#) "Оператор нового морского месторождения углеводородного сырья", включающей одну статью 25.7 НК РФ, регулиующую общие вопросы возникновения и прекращения у организации статуса оператора нового морского месторождения углеводородного сырья.

Статья 25.7. Оператор нового морского месторождения углеводородного сырья

Комментарий к [статье 25.7](#)

Комментируемой [статьей](#) введена новая категория налогоплательщиков - оператор нового морского месторождения углеводородного сырья.

Согласно [подпункту 5 пункта 1 ст. 11.1](#) НК РФ новым морским месторождением углеводородного сырья является морское месторождение углеводородного сырья, дата начала промышленной добычи углеводородного сырья на котором приходится на период с 1 января 2016 года. Данное понятие также охватывает морское

месторождение углеводородного сырья, для которого по состоянию на 1 января 2016 года дата начала промышленной добычи углеводородного сырья не определена.

Исходя из этого, новым видом налогоплательщика является оператор морского месторождения углеводородного сырья, дата начала промышленной добычи углеводородного сырья на котором приходится на период с 1 января 2016 года, включая оператора морского месторождения углеводородного сырья, для которого по состоянию на 1 января 2016 года дата начала промышленной добычи углеводородного сырья не определена.

Для признания организации оператором нового морского месторождения углеводородного сырья необходимо соблюдение следующих условий в совокупности:

1) необходимо наличие прямого или косвенного участия в ее уставном капитале: а) организации, владеющей лицензией на пользование участком недр, в границах которого предполагается осуществлять поиск, оценку, разведку и (или) разработку нового морского месторождения углеводородного сырья; либо б) организации, являющейся взаимозависимым лицом с организацией, владеющей такой лицензией;

2) осуществление организацией хотя бы одного из видов деятельности, связанного с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья как собственными силами, так и с привлечением подрядных организаций;

3) осуществление организацией деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, на основе операторского договора. По смыслу положений комментируемой [статьи](#) операторским договором является соглашение организации, претендующей на статус оператора нового морского месторождения, с владельцем лицензии в отношении нового морского месторождения углеводородного сырья (участка недр), в котором предусмотрена обязанность последнего выплатить организации-оператору вознаграждение, размер которого зависит в том числе от объема добытого углеводородного сырья на соответствующем морском месторождении углеводородного сырья и (или) выручки от реализации этого сырья.

По общему правилу обязанность налогоплательщика (оператора) по уплате налогов и сборов связана с наличием статуса оператора нового морского месторождения углеводородного сырья. Момент возникновения такого статуса связан с датой заключения операторского договора и с наличием обязанности уведомить налоговый орган по месту своего учета о заключении такого договора в течение 10 рабочих дней с даты его заключения в порядке, предусмотренном [п. 3 ст. 25.7](#) НК РФ.

Если операторский договор заключен до 1 января 2014 г., обязанность по уведомлению налогового органа возлагается на владельца лицензии, срок исполнения которой составляет 30 дней с даты заключения договора.

В целях налогообложения установлен запрет на одновременное осуществление деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на одном и том же новом морском месторождении. Таким образом, на одном месторождении может осуществлять деятельность только один оператор.

Налоговым [кодексом](#) также определен момент прекращения статуса налогоплательщика у организации, являющейся оператором нового морского месторождения углеводородного сырья. Он связан с наступлением наиболее ранней из следующих дат:

1) даты прекращения действия операторского договора, предусмотренной указанным договором;

2) даты истечения срока лицензии на пользование участком недр, в границах которого расположено указанное новое морское месторождение углеводородного сырья, или прекращения права пользования таким участком недр по иным основаниям, предусмотренным законом;

3) даты ликвидации организации - владельца лицензии на пользование участком недр, в границах которого расположено указанное новое морское месторождение углеводородного сырья.

### Глава 3.3. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ РЕГИОНАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ

Статья 25.8. Общие положения о региональных инвестиционных проектах

Комментарий к [статье 25.8](#)

В комментируемой [главе](#) установлены особенности налогообложения при реализации региональных инвестиционных проектов, обеспечивающие применение положений [гл. 25](#) и [гл. 26](#) комментируемого Кодекса, связанных с взиманием налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, налогоплательщиками по которым выступают участники региональных инвестиционных проектов (см.: [п. 1.5 ст. 284](#), [ст. 284.3](#), [ст. 288.2](#), [п. 2.2 ст. 342](#) и [ст. 342.3](#) НК РФ).

Соответствующие изменения в комментируемый Кодекс были внесены Федеральным [законом](#) от 30 сентября 2013 года N 267-ФЗ <47>, который вступил в силу с 1 января 2014 года. Следует отметить, что законодателем были установлены ограничения по времени действия отдельных положений указанного Закона. Так, положения [п. 1.5 ст. 284](#), [ст. 284.3](#) и [ст. 288.2](#) НК РФ применяются до 1 января 2029 года независимо от

даты включения организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов. Кроме того, дополнительные ограничения по времени применения введены в отношении участников региональных инвестиционных проектов, удовлетворяющих требованиям, предусмотренным [абз. 2 подп. 4 п. 1 комментируемой статьи](#). Они утрачивают право на применение налоговых ставок в размерах и порядке, предусмотренных [ст. 284.3 НК РФ](#), начиная с 1 января 2027 года.

<47> Федеральный [закон](#) от 30 сентября 2013 года N 267-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части стимулирования реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации" // СЗ РФ. 2013. N 40 (часть 3). Ст. 503.

Цель установления особенностей налогообложения при реализации региональных инвестиционных проектов состоит в стимулировании (через предоставление налоговых преференций по налогам на прибыль и добычу полезных ископаемых) таких проектов, если они связаны с развитием товарного производства, на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации. Данным обстоятельством обусловлено содержание [подп. 1 п. 1 комментируемой статьи](#), в котором предусмотрены территориальные пределы действия комментируемой главы и связанных с ней положений [гл. 25](#) и [гл. 26](#) комментируемого Кодекса. Так, положения законодательства о налогах и сборах, связанные с установлением особенностей налогообложения при реализации региональных инвестиционных проектов, действуют в отношении исключительно одного из следующих субъектов Российской Федерации: Республика Бурятия, Республика Саха (Якутия), Республика Тыва, Республика Хакасия, Забайкальский край, Камчатский край, Красноярский край, Приморский край, Хабаровский край, Амурская область, Иркутская область, Магаданская область, Сахалинская область, Еврейская автономная область, Чукотский автономный округ.

При этом производство товаров, являющееся результатом реализации регионального инвестиционного проекта, которому оказывается поддержка (предоставляются преференции) в соответствии с положениями комментируемой [главы](#) и связанными с ней положениями [гл. 25](#) и [гл. 26](#) комментируемого Кодекса, должно осуществляться исключительно на территории одного из указанных субъектов Российской Федерации. Изъятия из данной нормы закреплены в [п. 2 комментируемой статьи](#), согласно которому допускается налогообложение в соответствии с указанными положениями законодательства о налогах и сборах, если (1) региональный инвестиционный проект предусматривает производство товаров в рамках единого технологического процесса на территориях нескольких указанных субъектов Российской Федерации; (2) региональный инвестиционный проект направлен на добычу полезных ископаемых и соответствующий участок недр частично расположен за пределами территорий указанных субъектов Российской Федерации.

Следует отметить, что комментируемая [глава](#) предполагает оказание поддержки (предоставление преференций) не всем региональным инвестиционным проектам, а только тем, которые направлены на развитие товарного производства.

В законодательстве о налогах и сборах понятие товара было заимствовано из гражданского законодательства, в котором под ним применительно к договору купли-продажи понимаются любые вещи, которые могут быть объектом купли-продажи с соблюдением правил, предусмотренных [ст. 129 ГК РФ](#) ([п. 1 ст. 455 ГК РФ](#)). Вещь как объект гражданских прав - это любой предмет материального мира, предназначенный для удовлетворения потребностей физических и юридических лиц. Таким образом, товаром может выступать любой предмет материального мира, предназначенный для продажи или обмена, при условии, что в соответствии со [ст. 129 ГК РФ](#) он признается оборотоспособным либо, в исключительных случаях, ограниченно оборотоспособным. Ограничение оборотоспособности вещи устанавливается законом и может быть связано с тем, что ею могут владеть только определенные лица, либо на владение (приобретение, отчуждение) ею необходимо получить специальное разрешение. Не могут выступать в качестве товара вещи, изъятые из гражданского оборота. Здесь следует также отметить, что согласно [ст. 454 ГК РФ](#) в качестве товара могут также выступать ценные бумаги, валютные ценности и имущественные права. Однако применительно к ценным бумагам и валютным ценностям законом могут быть установлены специальные правила купли-продажи, а имущественные права признаются товаром только в том случае, если иное не вытекает из их содержания или характера.

В законодательстве о налогах и сборах товар рассматривается как объект реализации (см.: [ст. 39 НК РФ](#) и [комментарий к ней](#)). В этом качестве товар противопоставляется работам и услугам, которые не имеют овеществленной формы, а представляют собой деятельность, направленную на удовлетворение потребностей физических и юридических лиц. При этом работа имеет овеществленный результат, а услуга такого результата не имеет - потребности физических и юридических лиц удовлетворяются непосредственно в процессе ее оказания.

Из содержания комментируемой [статьи](#) следует, что результатом реализации регионального инвестиционного проекта признается не реализация товаров, а их производство, т.е. речь в ней идет не о любых

вещах, а только о тех, которые были произведены налогоплательщиками - участниками регионального инвестиционного проекта на территории одного из указанных выше субъектов Российской Федерации. При этом поддержка (налоговые преференции) в соответствии с комментируемой [главой](#) и связанными с ней положениями [гл. 25](#) и [гл. 26](#) комментируемого Кодекса оказывается не во всех случаях производства товаров. Так, региональный инвестиционный проект не может быть направлен на следующие цели: 1) добыча и (или) переработка нефти, добыча природного газа и (или) газового конденсата, оказание услуг по транспортировке нефти и (или) нефтепродуктов, газа и (или) газового конденсата; 2) производство подакцизных товаров (за исключением легковых автомобилей и мотоциклов); 3) осуществление деятельности, по которой применяется налоговая ставка по налогу на прибыль организаций в размере 0 процентов.

К участникам региональных инвестиционных проектов в целях предоставления им поддержки (налоговых преференций) в соответствии с комментируемой [главой](#) и связанными с ней положениями [гл. 25](#) и [гл. 26](#) НК РФ предъявляются также следующие требования:

- на земельных участках, на которых предполагается реализация такого инвестиционного проекта, не располагаются здания, сооружения, находящиеся в собственности физических лиц или организации, не являющейся участником такого инвестиционного проекта (за исключением подъездных путей, коммуникаций, трубопроводов, электрических кабелей, дренажа и других объектов инфраструктуры);

- объем капитальных вложений в соответствии с инвестиционной декларацией не может быть менее: (1) 50 миллионов рублей при условии осуществления капитальных вложений в срок, не превышающий трех лет со дня включения организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов; (2) 500 миллионов рублей при условии осуществления капитальных вложений в срок, не превышающий пяти лет со дня включения организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов;

- каждый региональный инвестиционный проект реализуется единственным участником.

Принципиальное значение для законодателя имеет требование об объеме капитальных вложений, поскольку его раскрытию посвящены [пункты 3 - 5 комментируемой статьи](#).

Под капитальными вложениями, как правило, понимаются затраты на воспроизводство основных средств, их увеличение и совершенствование. При этом основные средства - это совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в основном в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 мес., или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес. Основные средства переносят свою стоимость на продукт не полностью, а частями в виде амортизационных отчислений. Согласно [п. 4 ПБУ 6/01 <48>](#) актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия: 1) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; 2) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; 3) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; 4) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

<48> См.: [Приказ](#) Минфина России от 30 марта 2001 года N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" // Российская газета. N 91 - 92. 2001.

В [п. 3 комментируемой статьи](#) приведенные правила конкретизируются применительно к целям предоставления поддержки (налоговых преференций) участникам региональных инвестиционных проектов в соответствии с комментируемой [главой](#) и связанными с ней положениями [гл. 25](#) и [гл. 26](#) НК РФ. Так, при определении объема капитальных вложений учитываются затраты на создание (приобретение) амортизируемого имущества, в том числе затраты на осуществление проектно-исследовательских работ, новое строительство, техническое перевооружение, модернизацию основных средств, реконструкцию зданий, приобретение машин, оборудования, инструментов, инвентаря (за исключением затрат на приобретение легковых автомобилей, мотоциклов, спортивных, туристских и прогулочных судов, а также затрат на строительство и реконструкцию жилых помещений). При этом не подлежат учету: (1) полученные участником регионального инвестиционного проекта машины, оборудование, транспортные средства и иное амортизируемое имущество, затраты на которые ранее включались в объем капитальных вложений участниками других региональных инвестиционных проектов; (2) затраты на создание (приобретение) зданий, сооружений, расположенных на земельных участках, на которых осуществляется реализация инвестиционного проекта, на дату включения организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов.

Согласно [п. 4 комментируемой статьи](#) определение фактического объема капитальных вложений (суммы понесенных затрат), осуществленных в ходе реализации регионального инвестиционного проекта, осуществляется на основании цен товаров (работ, услуг), определяемых в соответствии со [ст. 105.3](#) НК РФ (см.:



комментарий к ней) без учета налога на добавленную стоимость. Цель данной нормы состоит в обеспечении максимальной приближенности цен товаров (работ, услуг), применимых при реализации региональных инвестиционных проектов, которым оказывается поддержка (предоставляются преференции) в соответствии с комментируемой главой и связанными с ней положениями [гл. 25](#) и [гл. 26](#) НК РФ, к рыночным. Особое значение в той связи имеют положения [абз. 3 п. 1, п. 2, 3, 8 - 11 указанной статьи](#). Здесь следует отметить, что она закрепляет общие нормы и допускает, что главами части второй комментируемого Кодекса, регулирующими вопросы исчисления и уплаты отдельных налогов, могут быть определены иные правила определения цены товара (работы, услуги) для целей налогообложения. В этом случае согласно [ее п. 12](#) применению подлежат специальные нормы, установленные в части второй комментируемого Кодекса.

Согласно [п. 5 комментируемой статьи](#) допускается, что законом субъекта Российской Федерации может быть увеличен минимальный объем капитальных вложений, а также установлены дополнительные требования к участникам региональных инвестиционных проектов.

Статья 25.9. Налогоплательщики - участники региональных инвестиционных проектов

Комментарий к [статье 25.9](#)

Комментируемая [статья](#) устанавливает понятие налогоплательщика - участника регионального инвестиционного проекта и совокупность требований, предъявляемых к нему.

При формировании содержания комментируемой статьи законодатель исходил из цели предоставления преференций по налогам на прибыль ([гл. 25](#) НК РФ) и добычу полезных ископаемых ([гл. 26](#) НК РФ) участникам региональных инвестиционных проектов, а именно стимулирование товарного производства в Дальневосточном федеральном округе и отдельных субъектах Российской Федерации Сибирского федерального округа.

В соответствии с указанной целью рассматриваемая законодательная дефиниция включает в себя три признака. Налогоплательщиком - участником регионального инвестиционного проекта признается (1) российская организация, которая (2) получила в порядке, установленном настоящей главой, статус участника регионального инвестиционного проекта и которая (3) непрерывно в течение указанных в [пунктах 2 - 5 ст. 284.3](#) НК РФ налоговых периодов применения налоговых ставок, установленных [п. 1.5 ст. 284](#) НК РФ, отвечает одновременно (в совокупности) ряду требований, которым и посвящена главным образом комментируемая [статья](#).

Первым признаком, образующим дефиницию, которой посвящена комментируемая [статья](#), является признание налогоплательщиком - участником регионального инвестиционного проекта только российских организаций. Если [ст. 19](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) предусматривает, что налогоплательщиками могут быть физические лица и организации, то налогообложение в порядке, установленном комментируемой [главой](#) и связанными с ней положениями [гл. 25](#) и [гл. 26](#) НК РФ, может осуществляться только в отношении российских организаций. Более того, принимая во внимание первое требование, предъявляемое к таким налогоплательщикам, их круг следует ограничить только российскими юридическими лицами, зарегистрированными на территории субъекта Российской Федерации, в котором реализуется региональный инвестиционный проект.

Российским юридическим лицом признается организация, образованная в качестве юридического лица в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации и зарегистрированная на ее территории. Порядок и условия государственной регистрации юридических лиц в Российской Федерации определяются Федеральным [законом](#) от 8 августа 2001 года N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" <49>.

<49> Федеральный [закон](#) от 8 августа 2001 года N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" // СЗ РФ. 2001. N 33 (часть 1). Ст. 3431.

То обстоятельство, что комментируемая [глава](#) и связанные с ней положения [гл. 25](#) и [гл. 26](#) НК РФ предполагают развитие товарного производства исключительно на территории Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации Сибирского федерального округа, прямо указанных в [ст. 25.8](#) НК РФ, обуславливают также требования к налогоплательщикам - участникам региональных инвестиционных проектов, в соответствии с которыми такие организации не должны (1) иметь в своем составе обособленных подразделений, расположенных за пределами территории субъекта (территорий субъектов) Российской Федерации, в котором (которых) реализуется региональный инвестиционный проект, а также (2) являться участниками консолидированных групп налогоплательщиков. Последнее требование обусловлено также тем, что согласно [подп. 5 п. 1 ст. 25.8](#) комментируемого Кодекса каждый региональный инвестиционный проект реализуется единственным участником.

Налоговая преференция, установленная Федеральным [законом](#) от 30 сентября 2013 года N 267-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части

стимулирования реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации", предполагается как исключительная, т.е. не применяемая совместно с другими налоговыми преференциями и формами поддержки налогоплательщиков, в силу чего к налогоплательщикам - участникам региональных инвестиционных проектов предъявляются следующие требования: 1) они не должны применять специальных налоговых режимов, предусмотренных частью второй комментируемого Кодекса; 2) они не должны быть ранее участниками регионального инвестиционного проекта и являться участниками (правопреемниками участника) иного реализуемого регионального инвестиционного проекта; 3) они не должны являться резидентами особых экономических зон любого типа.

Направленность реализуемой в соответствии с комментируемой главой и связанными с ней положениями гл. 25 и гл. 26 НК РФ налоговой преференции на развитие товарного производства потребовала исключения из числа налогоплательщиков - участников региональных инвестиционных проектов организаций, являющихся некоммерческими организациями, банками, страховыми организациями (страховщиками), негосударственными пенсионными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг, клиринговыми организациями.

Товарное производство предполагает наличие соответствующей промышленной инфраструктуры. Кроме того, перед приобретением статуса участника регионального инвестиционного проекта и получения рассматриваемой налоговой преференции налогоплательщик должен совершить действия, направленные на создание такой инфраструктуры. Данные обстоятельства послужили причиной включения в комментируемую статью следующих требований к таким налогоплательщикам: они должны иметь (1) в собственности (в аренде на срок не менее чем до 1 января 2024 года) земельный участок (земельные участки), на котором (которых) планируется реализация регионального инвестиционного проекта, а также (2) разрешение на строительство в случае, если наличие такого разрешения является обязательным для реализации регионального инвестиционного проекта. Порядок и условия владения и пользования земельными участками определяются гражданским законодательством Российской Федерации, а также законодательством о земле. Выдача разрешения на строительство осуществляется в соответствии с градостроительным законодательством Российской Федерации. Согласно п. 2 ст. 51 Градостроительного кодекса Российской Федерации разрешение на строительство необходимо для строительства и реконструкции объектов капитального строительства, за исключением случаев, предусмотренных в п. 17 указанной статьи, а именно: 1) строительства гаража на земельном участке, предоставленном физическому лицу для целей, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, или строительства на земельном участке, предоставленном для ведения садоводства, дачного хозяйства; 2) строительства, реконструкции объектов, не являющихся объектами капитального строительства (киосков, навесов и других); 3) строительства на земельном участке строений и сооружений вспомогательного использования; 4) изменения объектов капитального строительства и (или) их частей, если такие изменения не затрагивают конструктивные и другие характеристики их надежности и безопасности и не превышают предельные параметры разрешенного строительства, реконструкции, установленные градостроительным регламентом; 5) капитального ремонта объектов капитального строительства; 6) иных случаев, если в соответствии с градостроительным законодательством получение разрешения на строительство не требуется.

Налогоплательщик приобретает статус участника регионального инвестиционного проекта со дня включения его в реестр участников региональных инвестиционных проектов. Содержанию таких реестров посвящена ст. 25.10 НК РФ (см. комментарий к ней), а порядку включения налогоплательщиков в реестр - ст. 25.11 НК РФ (см. комментарий к ней).

Статья 25.10. Реестр участников региональных инвестиционных проектов

Комментарий к статье 25.10

Предоставление налоговой преференции в соответствии с комментируемой главой и связанными с ней положениями гл. 25 и гл. 26 НК РФ осуществляется при условии включения налогоплательщика в реестр участников региональных инвестиционных проектов, ведущийся Федеральной налоговой службой, которая в соответствии с п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе <50> признается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

<50> См.: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" // СЗ РФ. 2004. N 40. Ст. 3961.

Согласно п. 1.2 Порядка ведения реестра участников региональных инвестиционных проектов и состава сведений, содержащихся в реестре <51>, реестр участников региональных инвестиционных проектов ведется в электронной форме путем внесения записей в нем и их изменения управлениями Федеральной налоговой

службы по субъектам Российской Федерации, указанными в [подп. 1 п. 1 ст. 25.8](#) комментируемого Кодекса, на основании решений и сведений, представляемых уполномоченными органами государственной власти субъектов Российской Федерации, и налоговыми органами по месту нахождения налогоплательщика - участника региональных инвестиционных проектов (по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика).

<51> См.: [Приказ](#) ФНС России от 23 июня 2014 года N ММВ-7-3/328@ "Об утверждении Порядка ведения реестра участников региональных инвестиционных проектов и состава сведений, содержащихся в реестре" // Российская газета. N 190. 2014.

Реестр участников региональных инвестиционных проектов содержит следующие сведения:

- номер записи, дата записи;
- сведения об организации - участнике регионального инвестиционного проекта - полное наименование организации, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), код причины постановки на учет (КПП), адрес (место нахождения);
- реквизиты решения о включении организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов - наименование документа, дата, номер, наименование уполномоченного органа государственной власти субъекта Российской Федерации, принявшего решение;
- дата, с которой организация подлежит включению в реестр;
- реквизиты документа, являющегося основанием для прекращения статуса участника регионального инвестиционного проекта, - наименование документа, дата, номер, наименование и код налогового органа по месту нахождения налогоплательщика - участника регионального инвестиционного проекта (по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика), принявшего решение;
- основание прекращения статуса участника регионального инвестиционного проекта в соответствии с перечнем, приведенным в [пункте 4 статьи 25.12](#) Кодекса;
- дата прекращения статуса участника регионального инвестиционного проекта;
- реквизиты документа об отмене документа, являющегося основанием для прекращения статуса участника регионального инвестиционного проекта, - наименование документа, дата, номер, орган, принявший решение об отмене;
- реквизиты решения о внесении изменений в сведения, содержащиеся в реестре участников региональных инвестиционных проектов, - наименование документа, дата, номер, содержание измененных сведений;
- сведения об инвестиционном проекте, содержащиеся в инвестиционной декларации: 1) полное наименование инвестиционного проекта; 2) цель реализации инвестиционного проекта; 3) код по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности; 4) общий объем финансирования инвестиционного проекта с указанием целей направления средств, в том числе: на новое строительство, реконструкцию, техническое перевооружение, модернизацию основных средств (млн. руб.); 5) объем затрат на создание (приобретение) амортизируемого имущества, в том числе на: строительно-монтажные работы, машины, оборудование, инструменты, инвентарь, прочее (млн. руб.); 6) срок реализации инвестиционного проекта; 7) ежегодный объем капитальных вложений при реализации инвестиционного проекта (млн. руб.) в соответствии с графиком, указанным в [пункте 8](#) инвестиционной декларации; 8) коды субъектов Российской Федерации, на территории которых также реализуется инвестиционный проект.

[Форма](#) и содержание инвестиционной декларации установлены Приказом Федеральной налоговой службы от 5 февраля 2014 г. N ММВ-7-3/38 <52>.

<52> [Приказ](#) Федеральной налоговой службы от 5 февраля 2014 года N ММВ-7-3/38@ "Об утверждении формы инвестиционной декларации" // Российская газета. N 86. 2014.

Сведения об участниках региональных инвестиционных проектов и о региональных инвестиционных проектах группируются в реестре по субъектам Российской Федерации.

[Пункт 2 комментируемой статьи](#) носит бланкетный характер, устанавливая, что решения о включении организации в реестр, а также о внесении изменений в реестр принимаются уполномоченным органом государственной власти субъекта Российской Федерации с учетом положений [ст. 25.11](#) и [п. 1 - 3 ст. 25.12](#) комментируемого Кодекса. Таким образом, орган, уполномоченный принимать решения о включении налогоплательщиков в реестр участников региональных инвестиционных проектов, определяется законодательством указанных в [ст. 25.8](#) НК РФ субъектов Российской Федерации. Решение же о прекращении статуса участника регионального инвестиционного проекта напротив принимается налоговым органом по месту нахождения налогоплательщика - участника регионального инвестиционного проекта (по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика) по основаниям, установленным [п. 4 ст. 25.12](#) комментируемого Кодекса.

Статья 25.11. Порядок включения организации в реестр

Комментарий к [статье 25.11](#)

В комментируемой [статье](#) установлены порядок и условия включения налогоплательщиков в реестр участников региональных инвестиционных проектов.

Согласно [п. 1 комментируемой статьи](#) для включения в реестр организация направляет в уполномоченный орган государственной власти субъекта Российской Федерации составленное в произвольной форме заявление о включении в реестр с приложением следующих документов: 1) копии учредительных документов организации, удостоверенные в установленном порядке; 2) копия документа, подтверждающего факт внесения записи о государственной регистрации организации в Единый государственный реестр юридических лиц; 3) копия свидетельства о постановке организации на учет в налоговом органе; 4) инвестиционная декларация (с приложением инвестиционного проекта); 5) иные документы, подтверждающие соответствие требованиям к региональным инвестиционным проектам и (или) их участникам, установленным комментируемым Кодексом и (или) законами соответствующих субъектов Российской Федерации.

Согласно [ст. 25.9 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)) участниками региональных инвестиционных проектов могут быть только коммерческие организации, для которых в соответствии с [п. 1 ст. 52 ГК РФ](#), за исключением хозяйственных товариществ, учредительным документом признается устав, который утверждается их учредителями (участниками). Хозяйственное товарищество действует на основании учредительного договора, который заключается его учредителями (участниками) и к которому применяются правила, установленные для устава юридического лица. Устав коммерческой организации должен содержать сведения о наименовании юридического лица, месте его нахождения, порядке управления деятельностью юридического лица, а также другие сведения, предусмотренные законом для юридических лиц соответствующих организационно-правовой формы и вида. В уставах унитарных предприятий и в предусмотренных законом случаях в уставах других коммерческих организаций должны быть определены предмет и цели деятельности юридических лиц. Предмет и определенные цели деятельности коммерческой организации могут быть предусмотрены уставом также в случаях, если по закону это не является обязательным.

Копии учредительных документов юридических лиц, которые выступают участниками региональных инвестиционных проектов, могут быть удостоверены нотариально или уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, которым согласно [п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе](#) является Федеральная налоговая служба.

Нотариальное удостоверение учредительных документов юридического лица (свидетельствование их верности) осуществляется в соответствии со [ст. 77 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате](#) <53>. Нотариус может свидетельствовать верность копий учредительных документов юридических лиц и выписок из них. Верность выписки может быть засвидетельствована только тогда, когда в документе, из которого делается выписка, содержатся решения нескольких отдельных, не связанных между собой вопросов. Выписка должна воспроизводить полный текст части документа по определенному вопросу. Свидетельствуя верность копий документов и выписок из них, нотариус не подтверждает законность содержания документа, соответствие изложенных в нем фактов действительности, личность, дееспособность и полномочия подписавших его лиц, правоспособность юридического лица, от которого исходит документ.

-----  
<53> [Основы законодательства Российской Федерации о нотариате](#) от 11 февраля 1993 года N 4462-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. N 10. Ст. 357.

Общий порядок выдачи копий учредительных документов юридических лиц Федеральной налоговой службой установлен Федеральным [законом](#) от 8 августа 2001 года N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" и Федеральным [законом](#) от 2 мая 2006 года N 59-ФЗ "О порядке обращения граждан Российской Федерации" <54>. Данный порядок конкретизирован в [письме](#) ФНС России от 30 декабря 2010 года N ПА-37-6/19020@ "О предоставлении содержащихся в государственных реестрах сведений и документов". Копии учредительных документов юридического лица предоставляются уполномоченным налоговым органом по месту нахождения соответствующего юридического лица. В случае поступления в налоговый орган запроса о предоставлении копий учредительных документов юридического лица, место нахождения которого находится вне территории, подведомственной этому налоговому органу, предоставляется справка об отсутствии запрашиваемой информации. При этом в указанной справке необходимо указать наименование и адрес регистрирующего органа по месту нахождения соответствующего юридического лица, в который нужно обратиться за предоставлением запрашиваемой копии документа, или сообщить о невозможности определения конкретного юридического лица. Копия учредительного документа предоставляется заинтересованному лицу в количестве экземпляров, указанном в запросе, с учетом размера



платы за предоставление данной копии. Копия каждого запрашиваемого документа оформляется отдельно. При изготовлении копии документа допускается размещение на одном листе двух страниц документа (по одной на каждой стороне листа). На первую страницу копии устава наносится текст следующего содержания: "Копия изготовлена с устава юридического лица ОГРН \_\_\_\_\_, представленного при внесении в ЕГРЮЛ записи от (указывается дата) за ГРН \_\_\_\_\_". На первую страницу копии изменений к уставу наносится текст следующего содержания: "Копия изготовлена с изменений к уставу юридического лица ОГРН \_\_\_\_\_, представленных при внесении в ЕГРЮЛ записи от (указывается дата) за ГРН \_\_\_\_\_". Листы копии учредительного документа должны быть пронумерованы (начиная с первого листа) с соблюдением строгой последовательности нумерации. Копия учредительного документа объемом более одного листа должна быть прошита. При этом на бумажную наклейку накладывается подпись руководителя налогового органа либо иного должностного лица налогового органа, на которое распорядительным актом налогового органа возложены указанные полномочия, подпись которого скрепляется гербовой печатью налогового органа.

<54> Федеральный закон от 2 мая 2006 года N 59-ФЗ "О порядке обращения граждан Российской Федерации" // СЗ РФ. 2006. N 19. Ст. 2060.

Факт внесения записи о государственной регистрации организации - участника регионального инвестиционного проекта в Единый государственный реестр юридических лиц подтверждается документом, форма и содержание которого установлены в соответствии с п. 3 ст. 11 Федерального закона от 8 августа 2001 года N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" и п. 5.9.40 Положения о Федеральной налоговой службе Приказом ФНС России от 13 ноября 2012 года N ММВ-7-6/843@ <55>, согласно которому применительно к предоставлению налоговой преференции, предусмотренной комментируемой главой и соответствующими положениями гл. 25 и гл. 26 НК РФ, таким документом является свидетельство о государственной регистрации юридического лица. Кроме того, факт внесения записи о государственной регистрации организации - участника регионального инвестиционного проекта в Единый государственный реестр юридических лиц подтверждается выпиской из указанного Реестра, форма и содержание которой установлены Приказом Минфина России от 23 ноября 2011 года N 158н <56>.

<55> Приказ ФНС России от 13 ноября 2012 года N ММВ-7-6/843@ "Об утверждении формы и содержания документа, подтверждающего факт внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей" // Российская газета. N 18. 2013.

<56> Приказ Минфина России от 23 ноября 2011 года N 158н "Об утверждении Порядка ведения Единого государственного реестра юридических лиц и предоставления содержащихся в нем сведений и документов" // Российская газета. N 95. 2012.

Если свидетельство о государственной регистрации юридического лица и выписка из Единого государственного реестра юридических лиц не представлены самой организацией, претендующей на участие в региональном инвестиционном проекте, то по межведомственному запросу уполномоченного органа государственной власти субъекта Российской Федерации содержащиеся в них сведения представляет Федеральная налоговая служба.

Согласно п. 1 ст. 83 НК РФ (см. комментарий к ней) в целях проведения налогового контроля организации и физические лица 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 принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным комментируемым Кодексом. Порядок и условия постановки на такой учет установлены ст. 84 НК РФ (см. комментарий к ней). Постановка организации - участника регионального инвестиционного проекта на учет в налоговом органе подтверждается соответствующим свидетельством, форма и содержание которого установлены Приказом ФНС России от 11 августа 2011 года N ЯК-7-6/488@ <57>.

<57> Приказ ФНС России от 11 августа 2011 года N ЯК-7-6/488@ "Об утверждении форм и форматов документов, используемых при постановке на учет и снятии с учета российских организаций и физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, в налоговых органах, а также порядка заполнения форм документов и порядка направления налоговым органом организации или физическому лицу, в том числе индивидуальному предпринимателю, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и (или) уведомления о постановке на учет в налоговом органе (уведомления о снятии с учета в налоговом органе) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи" // Российская газета. N 213. 2011.

Если копия свидетельства о постановке организации на учет в налоговом органе не представлена самой

организацией, претендующей на участие в региональном инвестиционном проекте, то по межведомственному запросу уполномоченного органа государственной власти субъекта Российской Федерации содержащиеся в нем сведения представляются Федеральной налоговой службой.

**Форма** и содержание инвестиционной декларации установлены Приказом Федеральной налоговой службы от 5 февраля 2014 г. N ММВ-7-3/38.

Если реализация регионального инвестиционного проекта в соответствии с **п. 2 ст. 25.8 НК РФ** (см. **комментарий к ней**) осуществляется одновременно на территориях нескольких субъектов Российской Федерации, заявление о включении в реестр подается организацией в уполномоченный орган государственной власти того субъекта Российской Федерации, в котором организация состоит на учете в налоговом органе по месту своего нахождения.

Для принятия решения о включении организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов уполномоченный на принятие такого решения орган государственной власти субъекта Российской Федерации направляет в Федеральную налоговую службу межведомственный запрос на предоставление сведений, подтверждающих соответствие организации-претендента требованиям, установленным **подп. 1 - 6 п. 1 ст. 25.9 НК РФ** (см. **комментарий к ней**), которая обязана подтвердить или опровергнуть указанное обстоятельство. Общий порядок межведомственного информационного взаимодействия установлен **ст. 7 и 7.1 Федерального закона от 27 июля 2010 года N 210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг"** <58>. Межведомственное информационное взаимодействие осуществляется в том числе через систему межведомственного электронного взаимодействия, которая согласно **Постановление Правительства Российской Федерации от 8 сентября 2010 года N 697 <59>** представляет собой федеральную государственную информационную систему, включающую информационные базы данных, в том числе содержащие сведения об используемых органами и организациями программных и технических средствах, обеспечивающих возможность доступа через систему взаимодействия к их информационным системам, сведения об истории движения в системе взаимодействия электронных сообщений при предоставлении государственных и муниципальных услуг, исполнении государственных и муниципальных функций в электронной форме, а также программные и технические средства, обеспечивающие взаимодействие информационных систем органов и организаций, используемых при предоставлении в электронной форме государственных и муниципальных услуг и исполнении государственных и муниципальных функций, и позволяющие осуществлять мониторинг системы взаимодействия, соблюдения процедур, предусмотренных техническими требованиями к взаимодействию информационных систем в единой системе межведомственного электронного взаимодействия, утверждаемыми Министерством связи и массовых коммуникаций Российской Федерации, соглашениями, а также предоставлять информационно-методическую поддержку органам и организациям в части использования ими системы взаимодействия, а также иных информационных систем, включенных в инфраструктуру, обеспечивающую информационно-технологическое взаимодействие информационных систем, используемых для предоставления государственных и муниципальных услуг в электронной форме и подключенных к системе взаимодействия.

<58> **Федеральный закон от 27 июля 2010 года N 210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг"** // СЗ РФ. 2010. N 31. Ст. 4179.

<59> **Постановление Правительства РФ от 8 сентября 2010 года N 697 "О единой системе межведомственного электронного взаимодействия"** // СЗ РФ. 2010. N 38. Ст. 4823.

Комментируемая **статья** предусматривает три стадии включения организации в реестр участников региональных инвестиционных программ: 1) принятие заявления о включении в реестр к рассмотрению; 2) принятие решения о включении организации в реестр; 3) включение организации в реестр.

Первая из указанных стадий регламентирована в **п. 5 комментируемой статьи**, в соответствии с которой уполномоченный орган государственной власти субъекта Российской Федерации проверяет соответствие документов, приложенных к заявлению о включении в реестр, перечню документов, указанных в **п. 1 комментируемой статьи**, в срок не более чем три рабочих дня со дня их представления в указанный уполномоченный орган и на основании результатов указанной проверки направляет организации одно из следующих решений: 1) о принятии указанного заявления к рассмотрению; 2) об отказе в принятии указанного заявления к рассмотрению в случае непредставления документов, указанных в **подп. 1, 4 и 5 п. 1 комментируемой статьи**.

На второй стадии, регламентируемой **п. 6 комментируемой статьи**, уполномоченный орган государственной власти субъекта Российской Федерации по итогам рассмотрения заявления о включении в реестр участников региональных инвестиционных проектов, прилагаемых к нему документов и сведений, полученных в рамках межведомственного информационного взаимодействия в порядке, установленном законом субъекта Российской Федерации, принимает одно из следующих решений: 1) о включении организации в реестр; 2) об отказе во включении организации в реестр в случае несоблюдения требований, установленных к

региональным инвестиционным проектам.

Указанное решение должно быть принято в течение тридцати дней, если региональный инвестиционный проект реализуется на территории одного субъекта Российской Федерации, указанного в [подп. 1 п. 1 ст. 25.8](#) комментируемого Кодекса, либо в течение сорока дней при реализации такого проекта в соответствии с [п. 2 ст. 25.8](#) комментируемого Кодекса на территории нескольких субъектов Российской Федерации. В последнем случае решение о включении организации в реестр (об отказе во включении организации в реестр) принимается по согласованию с уполномоченными органами государственной власти всех субъектов Российской Федерации, на территориях которых реализуется соответствующий региональный инвестиционный проект. Организации - претенденту на включение в реестр участников региональных инвестиционных проектов соответствующее решение направляется не позднее пяти дней со дня его принятия.

Включение организации в реестр производится с 1-го числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором было принято соответствующее решение. При этом сведения об участнике регионального инвестиционного проекта включаются в реестр налоговым органом по месту нахождения такого участника согласно [абз. 1 п. 3.1](#) Порядка ведения реестра участников региональных инвестиционных проектов и состава сведений, содержащихся в реестре и уполномоченным органом государственной власти соответствующего субъектов Российской Федерации согласно [абз. 2 п. 3.1](#) указанного Порядка.

Решения о включении организации в реестр и о внесении изменений в реестр, иные необходимые сведения, подлежащие включению в реестр, представляются уполномоченными органами государственной власти субъектов Российской Федерации в течение трех рабочих дней со дня принятия соответствующего решения. Уполномоченные органы государственной власти субъектов Российской Федерации представляют сведения в соответствующие управления Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации в электронной форме. Сведения, представляемые уполномоченными органами государственной власти субъектов Российской Федерации в электронной форме, подписываются усиленной квалифицированной электронной подписью уполномоченного лица и представляются по телекоммуникационным каналам связи или на съемном электронном носителе. Сведения, подлежащие включению в реестр, представляются уполномоченными органами государственной власти субъектов Российской Федерации бесплатно. Управления Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации на основании полученных данных осуществляют в режиме удаленного доступа формирование информационного ресурса федерального уровня "Реестр участников региональных инвестиционных проектов".

Статья 25.12. Внесение изменений в сведения, содержащиеся в реестре, и прекращение статуса участника регионального инвестиционного проекта

#### Комментарий к [статье 25.12](#)

В комментируемой [статье](#) устанавливаются регламенты для двух процедур: 1) внесение изменений в реестр, не связанных с прекращением статуса участника регионального инвестиционного проекта; 2) прекращение статуса участника регионального инвестиционного проекта.

Основанием применения первой из указанных процедур является изменение инвестиционной декларации, которое осуществляется в порядке и на условиях, которые устанавливаются законом субъекта Российской Федерации в соответствии с комментируемой [статьей](#), при условии соблюдения требований, предъявляемых к региональным инвестиционным проектам и (или) их участникам, установленных комментируемым Кодексом и (или) законами соответствующих субъектов Российской Федерации. В комментируемой статье установлены следующие ограничения на изменения инвестиционной декларации, которые являются основаниями для отказа в таких изменениях: 1) изменение цели регионального инвестиционного проекта; 2) снижение общего объема финансирования регионального инвестиционного проекта в совокупности более чем на 10 процентов по отношению к уровню, заявленному в первоначальной инвестиционной декларации; 3) изменение графика ежегодного объема инвестиций, исключающее возможность реализации регионального инвестиционного проекта с соблюдением установленных требований; 4) в результате вносимых изменений региональный инвестиционный проект перестанет удовлетворять иным требованиям, предусмотренным комментируемым [Кодексом](#) и (или) законами соответствующих субъектов Российской Федерации.

Изменения в реестр участников региональных инвестиционных проектов, не связанные с прекращением статуса участника регионального инвестиционного проекта, вносятся решением уполномоченного органа государственной власти субъекта Российской Федерации на основании заявления участника регионального инвестиционного проекта, составленного в произвольной форме, содержащего обоснование необходимости внесения таких изменений. Общий порядок внесения изменений в реестр участников региональных инвестиционных проектов соответствует порядку включения налогоплательщиков в такой реестр, установленный в [ст. 25.11](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)). Данный порядок конкретизирован в [Приказе](#) ФНС России от 23 июня 2014 года N ММВ-7-3/328@ "Об утверждении Порядка ведения реестра участников

региональных инвестиционных проектов и состава сведений, содержащихся в реестре".

Участник регионального инвестиционного проекта вправе отказаться от данного статуса, представив соответствующее заявление. В этом случае указанный статус прекращается, а налогоплательщик исключается из реестра со дня, указанного в заявлении.

Основанием прекращения статуса участника регионального инвестиционного проекта также служит решение налогового органа, вынесенное по результатам налоговой проверки, выявившей несоответствие регионального инвестиционного проекта и (или) его участника требованиям, установленным комментируемым [Кодексом](#) и (или) законодательством субъекта Российской Федерации. В этом случае налогоплательщик считается утратившим указанный статус со дня его включения в реестр участников региональных инвестиционных проектов, а налоговый орган вправе доначислить налоги на прибыль и добычу полезных ископаемых в порядке, установленном комментируемым Кодексом.

Статус участника региональной инвестиционной программы утрачивается налогоплательщиком при его прекращении как юридического лица. В случае внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о том, что организация - участник регионального инвестиционного проекта находится в процессе ликвидации, - со дня, следующего за днем внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц. В случае прекращения деятельности организации - участника регионального инвестиционного проекта в результате реорганизации в форме слияния, разделения, присоединения к другому юридическому лицу или преобразования - со дня, следующего за днем внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц. На основании вступившего в законную силу решения арбитражного суда о признании организации - участника региональной инвестиционной программы банкротом - со дня, следующего за днем вступления в законную силу такого решения.

Сведения о прекращении у налогоплательщика статуса участника региональной инвестиционной программы представляются для включения в Реестр налоговыми органами по месту нахождения данной организации (по месту ее учета в качестве крупнейшего налогоплательщика).

#### **Глава 4. ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО В ОТНОШЕНИЯХ, РЕГУЛИРУЕМЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ**

Статья 26. Право на представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах

Комментарий к [статье 26](#)

Если иное не предусмотрено комментируемым Кодексом, то налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично или через своего представителя. Данное право налогоплательщика закреплено в комментируемой статье и [подп. 6 п. 1 ст. 21 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)). При этом в соответствии с [п. 2 комментируемой статьи](#) личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в рассматриваемых правоотношениях.

Следует отметить, что правила, установленные в комментируемой [главе](#), также распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов.

Институт представительства по своей природе является гражданско-правовым, в силу чего комментируемая [глава](#) преимущественно носит бланкетный характер, предусматривая, что вопросы участия в налоговых правоотношениях законных и уполномоченных представителей, не урегулированные в ней, регулируются гражданским законодательством. В этой связи следует иметь в виду положения [п. 3 ст. 2 ГК РФ](#), согласно которым к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Комментируемая глава как раз и устанавливает такое исключение применительно к гражданско-правовому институту представительства.

Понятие представительства как деятельности одного лица от имени другого дается в [ст. 182 ГК РФ](#). Однако в указанной статье речь идет только о совершении сделок, что не отражает того многообразия отношений по представительству, которое сложилось в настоящее время. На данное обстоятельство неоднократно указывалось в гражданско-правовой литературе [<60>](#). В свою очередь появление в НК РФ комментируемой [главы](#) может служить лишним доказательством несовершенства того определения представительства, которое дано в гражданском законодательстве.

[<60>](#) [Комментарий](#) к Гражданскому кодексу РФ. Часть первая / Под ред. Т.Е. Абовой и А.Ю. Кабалкина. М.: Юрайт-Издатель, 2002. С. 256.



Следует обратить внимание на то, что Федеральным [законом](#) от 7 мая 2013 г. N 100-ФЗ <61> в гражданское законодательство был внесен ряд изменений и дополнений, связанных в том числе с институтом представительства.

<61> Федеральный [закон](#) от 7 мая 2013 г. N 100-ФЗ "О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела 1 части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 2013. N 19. Ст. 2327.

Так, в своей предыдущей редакции [п. 2 ст. 182](#) ГК РФ предусматривал, что не являются представителями лица, действующие хотя и в чужих интересах, но от собственного имени (комиссионеры, агенты, конкурсные управляющие при банкротстве, душеприказчики при наследовании и т.п.). В действующей редакции в состав лиц, не признающихся представителями, дополнительно включены также лица, лишь передающие выраженную в надлежащей форме волю другого лица, а также лица, уполномоченные на вступление в переговоры относительно возможных в будущем сделок.

Принципиальные изменения претерпел [п. 3 ст. 182](#) ГК РФ. Ранее он предполагал, что представитель не может совершать юридически значимые действия от имени представляемого в отношении себя лично, а также в отношении другого лица, представителем которого он одновременно является. В соответствии со [ст. 168](#) ГК РФ такие действия (сделки) признавались ничтожными (не требующими судебного признания их недействительности). Действующая редакция рассматриваемой нормы относит такие действия (сделки) к оспоримым (требующим судебного признания недействительности). Вместе с тем специфика налогового представительства состоит в том, что согласно [п. 2 ст. 29](#) НК РФ (см. [комментарий к нему](#)) запрещается быть уполномоченными представителями налогоплательщиков должностным лицам налоговых органов, таможенных органов, исполнительных органов государственных внебюджетных фондов, а также судьям, прокурорам и следователям, то есть именно тем лицам, которые представляют в налоговых правоотношениях интересы государства.

Применительно к комментируемой [главе](#) необходимо подчеркнуть, что суды всех уровней исходят из того, что субъектом налогового правоотношения (обязанности по уплате налога или сбора) выступает исключительно сам налогоплательщик независимо от того, лично он совершает юридически значимые действия либо через законного или уполномоченного представителя. Так, Конституционный Суд Российской Федерации в этой связи отмечает, что [ст. 57](#) Конституции Российской Федерации обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы. В порядке реализации данного конституционного требования [абз. 1 п. 1 ст. 45](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) устанавливается, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. При этом нормы комментируемой главы допускают участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено данным Кодексом. При этом законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов ([пункт 1 статьи 27](#)); уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах ([пункт 1 статьи 29](#)); уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации ([абзац первый пункта 3 статьи 29](#)); правила, предусмотренные [главой 4](#) Кодекса, распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов ([пункт 4 статьи 26](#)) <62>. Также данная идея была последовательно отражена первоначально в [Постановлении](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 года N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" <63> (утратило силу), а в дальнейшем [Постановление](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" <64>.

<62> См.: [Определение](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 22 января 2004 года N 41-О // Экономика и жизнь. 2004. N 20.

<63> [Пункт 7](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 года N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2001. N 7. С. 12.

<64> [Пункт 3](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой

Налогового кодекса Российской Федерации" // СПС "КонсультантПлюс".

В комментируемой статье указывается на два вида представительства в налоговых правоотношениях: деятельность законных представителей и деятельность уполномоченных представителей. Первой форме представительства посвящены [статьи 27 и 28 НК РФ](#) (см. комментарии к ним), а второй - [ст. 29 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)).

В комментируемой [главе](#) содержится указание на то, что нормы, закрепленные в ней, подлежат применению только в тех случаях, когда законодательством о налогах и сборах не предусмотрено личное выполнение налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом определенных действий. Данное правило корреспондирует с правовой нормой, закрепленной в [п. 4 ст. 182 ГК РФ](#).

В соответствии с [п. 3 комментируемой статьи](#) полномочия представителя должны быть документально подтверждены в соответствии с комментируемым Кодексом и иными федеральными законами (см. таблицу 1).

Таблица 1

№ п/п	Представляемый	Представитель	Документ, подтверждающий полномочия представителя	Примечание
<b>ЗАКОННЫЕ ПРЕДСТАВИТЕЛИ</b>				
1.	Юридическое лицо, кроме хозяйственного товарищества	Руководитель (единоличный исполнительный орган, глава коллегиального исполнительного органа)	Учредительные документы (устав, учредительный договор, положение); документ, удостоверяющий избрание (назначение) на должность (приказ, решение, протокол и др.)	<a href="#">Ст. 53</a> ГК РФ
2.	Хозяйственное товарищество	Полный товарищ	Учредительный договор; доверенность (в случаях, предусмотренных учредительным договором)	<a href="#">П. 2 ст. 53</a> ГК РФ <a href="#">Ст. 72</a> ГК РФ
3.	Несовершеннолетние	Родители	Свидетельство о рождении	<a href="#">Ст. 26, 28</a> ГК РФ <a href="#">Ст. 23</a> Закона "Об актах гражданского состояния"
4.	Малолетние (физические лица в возрасте до 14 лет), оставшиеся без попечения родителей	Опекуны	Решение (приказ) о назначении опекуна	<a href="#">Ст. 31, 32, 34, 35</a> ГК РФ
5.	Физические лица в возрасте от 14 до 18 лет, оставшиеся без попечения родителей	Попечители	Решение (приказ) о назначении попечителя	<a href="#">Ст. 31, 33, 34, 35</a> ГК РФ
6.	Физические лица, признанные судом недееспособными	Опекуны	Решение (приказ) о назначении опекуна	<a href="#">Ст. 31, 32, 34, 35</a> ГК РФ

7.	Физические лица, признанные судом ограниченно дееспособными	Попечители	Решение (приказ) о назначении попечителя	<a href="#">Ст. 31, 33, 34, 35</a> ГК РФ
<b>УПОЛНОМОЧЕННЫЕ ПРЕДСТАВИТЕЛИ</b>				
8.	Организации	Уполномоченные представители	Доверенность	<a href="#">Ст. 29</a> НК РФ <a href="#">Ст. 185</a> ГК РФ
9.	Организации - участники консолидированной группы налогоплательщиков	Организация - ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков	Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков	<a href="#">П. 4 ст. 29</a> НК РФ
10.	Дееспособные юридические лица	Уполномоченные представители	Доверенность	<a href="#">Ст. 29</a> НК РФ <a href="#">Ст. 185</a> ГК РФ

#### Статья 27. Законный представитель налогоплательщика

##### Комментарий к [статье 27](#)

Комментируемая [статья](#) посвящена определению лиц, которые могут быть законными представителями налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании гражданского законодательства и ее учредительных документов. Здесь необходимо отметить, что в соответствующие положения гражданского законодательства, к которым отсылает комментируемая [статья](#), Федеральным [законом](#) от 5 мая 2014 года N 99-ФЗ <65> были внесены изменения. В своей действующей редакции [ст. 53](#) ГК РФ устанавливает следующее.

<65> Федеральный [закон](#) от 5 мая 2014 года N 99-ФЗ "О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации" // СЗ РФ. 2014. N 19. Ст. 2304.

Организация приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие от ее имени ([пункт 1 статьи 182](#)) в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительным документом. Порядок образования и компетенция органов юридического лица определяются законом и учредительным документом. Учредительным документом может быть предусмотрено, что полномочия выступать от имени юридического лица предоставлены нескольким лицам, действующим совместно или независимо друг от друга. Сведения об этом подлежат включению в Единый государственный реестр юридических лиц.

В предусмотренных гражданским законодательством случаях юридическое лицо может приобретать гражданские права и принимать на себя гражданские обязанности через своих участников. Такая возможность предусмотрена для хозяйственных товариществ, от имени и в интересах которых согласно [ст. 72](#) ГК РФ действуют полные товарищи.

Лицо, которое в силу закона, иного правового акта или учредительного документа юридического лица уполномочено выступать от его имени, должно действовать в интересах представляемого им юридического лица добросовестно и разумно. Такую же обязанность несут члены коллегиальных органов юридического лица (наблюдательного или иного совета, правления и т.п.).

Отношения между юридическим лицом и лицами, входящими в состав его органов, регулируются гражданским законодательством.

Законодательство о хозяйственных обществах допускает, что законными представителями обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ могут быть другие юридические лица или индивидуальные предприниматели, которым на основании решения общего собрания участников общества переданы полномочия исполнительного органа (управляющего) и с которыми заключен соответствующий договор.

В соответствии с [п. 2 комментируемой статьи](#) законными представителями налогоплательщика -

физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством.

Гражданское законодательство предполагает назначение законного представителя физическому лицу в том случае, когда последнее в силу возраста или состояния здоровья не может в полном объеме осознавать значение своих действий. На основании [статей 26, 28, 29, 32, 33](#) ГК РФ законными представителями физического лица могут быть его родители, усыновители, опекуны, попечители, которые на основании закона (т.е. без доверенности) осуществляют представительство интересов несовершеннолетних лиц, а также лиц, признанных судом недееспособными вследствие психического расстройства, и лиц, ограниченных судом в дееспособности вследствие злоупотребления спиртными напитками или наркотическими средствами.

#### Статья 28. Действия (бездействие) законных представителей организации

##### Комментарий к [статье 28](#)

В комментируемой [статье](#) устанавливается норма, в соответствии с которой действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в налоговых правоотношениях, признаются действиями (бездействием) самой организации.

Необходимо отметить, что в гражданском законодательстве термин "законные представители" применяется только в отношении родителей, усыновителей, опекунов и попечителей несовершеннолетних граждан, а также граждан, признанных недееспособными и ограниченно дееспособными. В комментируемом [Кодексе](#) термин "законные представители" имеет расширительное толкование, поскольку включает в себя также представителей юридических лиц, имеющих право действовать от их имени без доверенности. Гражданское законодательство для обозначения данной категории представителей юридических лиц, как правило, использует термин "исполнительный орган юридического лица". Именно через свои исполнительные органы юридические лица, как правило, приобретают и осуществляют гражданские права, а также исполняют гражданские обязанности.

#### Статья 29. Уполномоченный представитель налогоплательщика

##### Комментарий к [статье 29](#)

Из смысла комментируемой [статьи](#) следует, что уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), а также иными участниками налоговых правоотношений.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, осуществляя официальное толкование комментируемой [статьи](#), последовательно сперва в [п. 8](#) Постановления от 28 февраля 2001 года N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (утратил силу), а затем в [п. 4](#) Постановления от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" указал, что нижестоящим судам при ее применении необходимо иметь в виду, что договоры доверительного управления, комиссии и агентирования (в том случае, когда агент действует от собственного имени) не являются достаточным правовым основанием для представления доверительным управляющим, комиссионером или агентом интересов учредителя управления, комитента или принципала в сфере налогообложения. Если учредитель управления, комитент или принципал, с одной стороны, и доверительный управляющий, комиссионер или агент - с другой, достигли договоренности в отношении представительства в сфере налогообложения, соответствующие полномочия управляющего (комиссионера, агента) должны быть оформлены доверенностью с учетом требований комментируемой [статьи](#).

В [п. 2](#) комментируемой [статьи](#) устанавливается запрет, в силу которого должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов налоговой полиции, судьи, следователи и прокуроры не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика. Причиной установления данной нормы является то, что указанные лица представляют интересы государства в налоговых правоотношениях и в силу этого не могут одновременно быть представителями противоположной стороны (налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов). Однако данная норма, не допуская участия указанных лиц в качестве уполномоченных представителей налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов), не препятствует им в реализации функций законных представителей.

В [п. 3](#) комментируемой [статьи](#) устанавливается, что уполномоченные представители налогоплательщиков осуществляют свои полномочия на основании доверенности.

Доверенность, так же как и представительство, в целом имеет гражданско-правовую природу. В



гражданском законодательстве (п. 1 ст. 185 ГК РФ) доверенностью признается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами.

В соответствии с п. 1 ст. 186 ГК РФ срок действия доверенности не может превышать трех лет. Если срок в доверенности не указан, она сохраняет силу в течение года со дня ее совершения. Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна.

Уполномоченный представитель должен лично совершать те действия, которые предусмотрены доверенностью. Он вправе передоверить их совершение другому лицу, если уполномочен на это доверенностью либо вынужден к этому силою обстоятельств для охраны интересов лица, выдавшего доверенность. Передавший полномочия другому лицу должен известить об этом выдавшего доверенность и сообщить ему необходимые сведения о лице, которому переданы полномочия. Неисполнение этой обязанности возлагает на передавшего полномочия ответственность за действия лица, которому он передал полномочия, как за свои собственные. Доверенность, выдаваемая в порядке передоверия, должна быть нотариально удостоверена. Срок действия доверенности, выданной в порядке передоверия, не может превышать срока действия доверенности, на основании которой она выдана.

В соответствии со ст. 188 ГК РФ основаниями прекращения действия доверенности служат: 1) истечение срока доверенности; 2) отмена доверенности лицом, выдавшим ее, или одним из лиц, выдавших доверенность совместно; 3) отказ лица, которому выдана доверенность, от полномочий; 4) прекращение юридического лица, от имени которого выдана доверенность, в том числе в результате его реорганизации в форме разделения, слияния или присоединения к другому юридическому лицу; 5) смерть гражданина, выдавшего доверенность, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим; 6) смерть гражданина, которому выдана доверенность, признание его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим; 7) введение в отношении представляемого или представителя такой процедуры банкротства, при которой соответствующее лицо утрачивает право самостоятельно выдавать доверенности. Налогоплательщик, выдавший доверенность, может во всякое время отменить доверенность или передоверие, а уполномоченный представитель - отказаться от нее. Соглашение об отказе от этих прав ничтожно. С прекращением доверенности теряет силу передоверие.

Налогоплательщик, выдавший доверенность и впоследствии отменивший ее, обязан известить об отмене доверенности уполномоченного представителя, а также налоговый орган и иных лиц, для представительства перед которыми была выдана доверенность. Такая же обязанность возлагается на правопреемников налогоплательщика. Права и обязанности, возникшие в результате действий уполномоченного представителя до того, как он узнал или должен был узнать о ее прекращении, сохраняют силу для налогоплательщика и его правопреемников. Это правило не применяется, если налоговый орган или иной участник налоговых правоотношений знали или должны были знать, что действие доверенности прекратилось. По прекращении доверенности уполномоченный представитель или его правопреемник обязаны немедленно вернуть доверенность.

Доверенности, выдаваемые организациями, совершаются в простой письменной форме с соблюдением требований, закрепленных в ст. 185 ГК РФ. Доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это его учредительными документами, с приложением печати данной организации.

Уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной в соответствии с гражданским законодательством к нотариально удостоверенной. В соответствии с ст. 185.1 ГК РФ к нотариально удостоверенным доверенностям приравниваются: 1) доверенности военнослужащих и других лиц, находящихся на излечении в госпиталях, санаториях и других военно-лечебных учреждениях, которые удостоверены начальником такого учреждения, его заместителем по медицинской части, а при их отсутствии старшим или дежурным врачом; 2) доверенности военнослужащих, а в пунктах дислокации воинских частей, соединений, учреждений и военно-учебных заведений, где нет нотариальных контор и других органов, совершающих нотариальные действия, также доверенности работников, членов их семей и членов семей военнослужащих, которые удостоверены командиром (начальником) этих части, соединения, учреждения или заведения; 3) доверенности лиц, находящихся в местах лишения свободы, которые удостоверены начальником соответствующего места лишения свободы; 4) доверенности совершеннолетних дееспособных граждан, находящихся в учреждениях социальной защиты населения, которые удостоверены администрацией этого учреждения или руководителем (его заместителем) соответствующего органа социальной защиты населения.

Федеральным законом от 16 ноября 2011 года N 321-ФЗ <66> комментируемая статья была дополнена пунктами 4 - 6, посвященными налоговому представительству в рамках консолидированной группы налогоплательщиков. В частности, законодатель предусмотрел, что ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков является уполномоченным представителем всех участников консолидированной группы налогоплательщиков на основании закона. Независимо от положений договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков ответственный участник этой группы вправе представлять

интересы участников указанной консолидированной группы в следующих правоотношениях: 1) в правоотношениях, связанных с регистрацией в налоговых органах договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, а также изменений указанного договора, решения о продлении срока действия договора и его прекращения; 2) в правоотношениях, связанных с принудительным взысканием с участника консолидированной группы налогоплательщиков недоимки по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков; 3) в правоотношениях, связанных с привлечением организации к ответственности за налоговые правонарушения, совершенные в связи с участием в консолидированной группе налогоплательщиков; 4) в других случаях, когда по характеру совершаемых налоговым органом действий (бездействия) они непосредственно затрагивают права организации, являющейся участником консолидированной группы налогоплательщиков. По окончании срока действия, при досрочном расторжении или прекращении договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков лицо, являвшееся ответственным участником этой группы, сохраняет указанные полномочия. Лицо, являющееся ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков, вправе делегировать предоставленные ему полномочия по представлению интересов участников этой группы третьим лицам на основании доверенности, выданной в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

<66> Федеральный закон от 16 ноября 2011 года N 321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" // СЗ РФ. 2011. N 47. Ст. 6611.

Применительно к налоговому представительству в рамках консолидированной группы налогоплательщиков интерес представляют разъяснения, данные Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в п. 4 Постановления его Пленума от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", в котором, в частности, говорится: "В силу абз. 1 п. 3 ст. 29 НК РФ уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации, если иное не предусмотрено Кодексом... В частности, исключение из приведенного общего правила предусмотрено пунктом 4 статьи 29 НК РФ, согласно которому ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков является уполномоченным представителем всех участников консолидированной группы налогоплательщиков на основании закона".

### **Раздел III. НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ. ТАМОЖЕННЫЕ ОРГАНЫ. ФИНАНСОВЫЕ ОРГАНЫ. ОРГАНЫ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ. СЛЕДСТВЕННЫЕ ОРГАНЫ. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ, ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ, ОРГАНОВ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ, СЛЕДСТВЕННЫХ ОРГАНОВ, ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ**

#### **Глава 5. НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ. ТАМОЖЕННЫЕ ОРГАНЫ. ФИНАНСОВЫЕ ОРГАНЫ. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ, ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ, ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ**

Статья 30. Налоговые органы в Российской Федерации

Комментарий к [статье 30](#)

Налоговый кодекс РФ в комментируемой [статье](#) устанавливает, что налоговые органы составляют единую централизованную систему. При этом дается краткое, но емкое определение через основные задачи (направления деятельности), реализацию которых и призвана обеспечить система налоговых органов:

- контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов;
- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей (в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Несколько более развернуто определение налоговых органов дается в ст. 1 Закона РФ "О налоговых органах в Российской Федерации": "Налоговые органы Российской Федерации - единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных

законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов".

Единую централизованную систему налоговых органов составляют:

- федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов. Таким органом является Федеральная налоговая служба (ФНС России), которая подведомственна Министерству финансов РФ. [Положение](#) о ФНС России утверждено Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 N 506;

- территориальные подразделения (органы) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов.

К территориальным органам ФНС России относятся:

- а) межрегиональные налоговые инспекции ФНС России;
- б) управления ФНС России по субъектам Российской Федерации;
- в) территориальные налоговые инспекции.

Межрегиональные налоговые инспекции (МНИ), в свою очередь, создаются нескольких разновидностей:

1) по федеральным округам;

2) по функциональному признаку: межрегиональная налоговая инспекция по централизованной обработке данных; межрегиональная инспекция по ценообразованию для целей налогообложения; межрегиональная инспекция по камеральному контролю;

3) по крупнейшим налогоплательщикам (каждая инспекция контролирует крупнейших налогоплательщиков в определенной сфере экономики - нефте- и газодобывающие предприятия, предприятия - плательщики акцизов, энергетические предприятия, предприятия военно-промышленного комплекса; банки и т.д.).

Территориальные налоговые инспекции представляют собой территориальные органы ФНС России, создаваемые на межрайонном, городском (районном) уровнях.

Основной объем работы по осуществлению мероприятий по налоговому контролю ложится на территориальные налоговые инспекции и межрегиональные налоговые инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

Приказом Минфина России от 17.07.2014 N 61н <67> утверждены Типовые положения о территориальных органах ФНС России, а именно:

- Типовое [положение](#) об инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции Федеральной налоговой службы межрайонного уровня;

- Типовое [положение](#) о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам;

- Типовое [положение](#) о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных;

- Типовое [положение](#) о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по федеральному округу;

- Типовое [положение](#) об управлении Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации (субъектам Российской Федерации, находящимся в границах федерального округа);

- Типовое [положение](#) о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения;

- Типовое [положение](#) о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по камеральному контролю.

-----  
<67> Российская газета. N 287. 17.12.2014.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством РФ. Они осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных Налоговым [кодексом](#) РФ и иными нормативными правовыми актами РФ.

В ряде случаев Налоговый кодекс РФ прямо регламентирует порядок такого взаимодействия (см., например, [п. 3 ст. 32](#) Налогового кодекса РФ).

Осуществляя свои функции, налоговые органы взаимодействуют с иными государственными органами, осуществляющими деятельность в области налогообложения и смежных областях (таможенными органами, государственными внебюджетными фондами и др.), а также с правоохранительными органами (органами внутренних дел, следственными органами и др.).

В рамках такого межведомственного взаимодействия, порядок осуществления которого устанавливается соглашениями, заключаемыми между заинтересованными сторонами, происходит обмен информацией о выявленных нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых проверках в налоговой сфере и т.д. (например, [Соглашение](#) от 13 октября 2010 г. о взаимодействии между Министерством внутренних дел РФ и Федеральной налоговой службой).

## Статья 31. Права налоговых органов

### Комментарий к [статье 31](#)

Основной задачей налоговых органов является обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах. Данная задача многогранна. Решая ее, налоговые органы должны надлежащим образом реализовывать возложенные на них функции, а также не нарушать права и законные интересы других участников налоговых правоотношений. Налоговый [кодекс](#) РФ не дает четкий исчерпывающий перечень функций налоговых органов. Анализ их статуса и решаемых ими задач позволяет сказать, что налоговыми органами реализуются следующие основные функции:

- контрольная;
- информационно-консультационная;
- фискальная;
- правоохранительная.

Данные функции имеют четкую целевую направленность, обусловленную сферой деятельности налоговых органов. Поэтому каждая из них подразумевает "привязку" к этой сфере и может быть соответственно конкретизирована - "в сфере налогов и сборов".

Функции налоговых органов раскрываются через возлагаемые на них обязанности и закрепленные за ними права, являющиеся правовой основой, обеспечивающей практическую реализацию данных функций.

Открытый перечень прав налоговых органов приводится в [ст. 31](#) Налогового кодекса РФ. Наряду с этим права налоговых органов устанавливаются и в иных положениях Налогового кодекса РФ, а также в других законодательных актах, например в [Законе](#) РФ от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах в Российской Федерации".

Законодатель закрепляет положение, в соответствии с которым вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

Формы документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий, а также порядок их заполнения и порядок направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи утверждаются ФНС России, если полномочия по их утверждению не возложены Налоговым [кодексом](#) РФ на иной федеральный орган исполнительной власти.

## Статья 32. Обязанности налоговых органов

### Комментарий к [статье 32](#)

Правовое положение налоговых органов определяется совокупностью их прав и обязанностей. Перечень обязанностей налоговых органов приводится в комментируемой [статье](#), и он, как и перечень прав налоговых органов, является открытым.

Обязанности налоговых органов могут устанавливаться также в [Законе](#) РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах в Российской Федерации", международных договорах РФ и иных источниках права.

В настоящее время комментируемым [Кодексом](#) и иными нормативными правовыми актами на налоговые органы возложено значительное число обязанностей.

Основной обязанностью налоговых органов является соблюдение законодательства о налогах и сборах, которое состоит в том, что налоговые органы должны надлежащим образом реализовывать возложенные на них функции, а также не нарушать права и законные интересы других участников налоговых правоотношений. Налоговые органы обязаны соблюдать принцип законности.

Как и права налоговых органов, их обязанности соответствуют основным функциям налоговых органов:

- контрольной;
- информационно-консультационной;
- фискальной;
- правоохранительной.

К обязанностям налоговых органов, связанным с осуществлением налогового контроля, относятся, например:



- осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

- ведение в установленном порядке учета налогоплательщиков.

Информационно-консультационная функция налоговых органов состоит в том, чтобы информировать налогоплательщиков и иных участников налоговых правоотношений о содержании законодательства о налогах и сборах, об их правах и обязанностях, связанных с налогообложением, а также порядком их реализации. Так, например, на налоговых органах лежит обязанность проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов. Кроме того, налоговые органы должны направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

Фискальная функция налоговых органов предполагает осуществление ими деятельности, направленной на зачисление сумм налогов и сборов на счета соответствующих бюджетов.

С реализацией данной функции связана, например, обязанность налоговых органов осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ.

При реализации правоохранительной функции налоговые органы принимают меры, направленные на привлечение лиц, нарушающих законодательство о налогах и сборах, к юридической ответственности. При выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Реализуя свои функции, налоговые органы должны обеспечить соблюдение прав и законных интересов налогоплательщиков и других участников налоговых правоотношений. Одним из основных таких интересов является соблюдение налоговой тайны.

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами. К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей. Поступившие в налоговые органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа. Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица в соответствии с перечнями, определяемыми федеральными органами исполнительной власти, участвующими в налоговых правоотношениях.

Надлежащее исполнение рассмотренных обязанностей налоговых органов гарантируется возможностью их привлечения к юридической ответственности в соответствии со [ст. 35 НК РФ](#).

### Статья 33. Обязанности должностных лиц налоговых органов

#### Комментарий к [статье 33](#)

Обязанности налоговых органов, закрепленные в [ст. 32](#) Налогового кодекса РФ, исполняются непосредственно их должностными лицами.

Должностными лицами налоговых органов считаются государственные служащие Российской Федерации, состоящие на государственных должностях налоговых органов и проходящие службу в этих органах.

Обязанности должностных лиц налоговых органов, закрепленные в комментируемой [статье](#), соответствуют основным принципам права, и прежде всего принципу уважения и защиты прав и свобод человека, а также принципу законности.

Должностные лица налоговых органов обязаны действовать в строгом соответствии с Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами и реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов. Эта обязанность должностных лиц налоговых органов непосредственно вытекает из требований принципа законности.

Для обеспечения неукоснительного исполнения всеми должностными лицами налоговых органов данных обязанностей организуется антикоррупционная профилактическая деятельность (например, [Приказ](#) ФНС России от 19.01.2010 N ММ-7-4/12@ "Об утверждении Программы противодействия коррупции в налоговых органах"), разрабатывается концепция собственной безопасности ФНС России (например, [Приказ](#) ФНС России от 09.11.2011 N ММВ-7-4/738@ "Об утверждении Концепции обеспечения собственной безопасности Федеральной налоговой службы") и т.д.

Правовым последствием закрепления в комментируемой [статье](#) Налогового кодекса РФ обязанности должностных лиц налоговых органов корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам стало принятие [Кодекса](#) этики и служебного поведения государственных гражданских служащих Федеральной налоговой службы (Приказ ФНС России от 11.04.2011 N ММВ-7-4/260@ "Об утверждении Кодекса этики и служебного поведения государственных гражданских служащих Федеральной налоговой службы"). В этом Кодексе содержатся, в частности, рекомендательные этические правила служебного поведения государственных гражданских служащих Федеральной налоговой службы. В соответствии с этими правилами в служебном поведении государственным служащим необходимо исходить из конституционных положений о том, что человек, его права и свободы являются высшей ценностью и каждый гражданин имеет право на неприкосновенность частной жизни, личную и семейную тайну, защиту чести, достоинства, своего доброго имени ([пункт 24](#)).

Государственные служащие, проходящие службу в налоговых органах, в служебном поведении должны воздерживаться от:

- любого вида высказываний и действий дискриминационного характера по признакам пола, возраста, расы, национальности, языка, гражданства, социального, имущественного или семейного положения, политических или религиозных предпочтений;

- грубости, проявлений пренебрежительного тона, заносчивости, предвзятых замечаний, предъявления неправомерных, незаслуженных обвинений;

- угроз, оскорбительных выражений или реплик, действий, препятствующих нормальному общению или провоцирующих противоправное поведение ([пункт 25](#)).

Исполнение рассмотренных обязанностей должностных лиц налоговых органов гарантируется возможностью привлечения этих лиц к юридической ответственности (см. [п. 3 ст. 35](#) Налогового кодекса РФ).

Статья 34. Полномочия таможенных органов и обязанности их должностных лиц в области налогообложения и сборов

#### Комментарий к [статье 34](#)

Комментируемая [статья](#) посвящена полномочиям таможенных органов и обязанностям их должностных лиц в области налогообложения и сборов.

Как известно, таможенные органы взимают таможенные платежи, среди которых не только таможенная пошлина и таможенные сборы, отнесенные действующим бюджетным законодательством РФ к неналоговым доходам, но также НДС и акцизы, которые взимаются таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию.

Разграничение предметов налогового и таможенного права произведено в [статье 2](#) Налогового кодекса. В комментируемой же [статье](#) закреплено, что таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза. Регулирование соответствующих отношений происходит в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза (его состав определен в [статье 3](#) Таможенного кодекса Таможенного союза), законодательством Российской Федерации о таможенном деле (Федеральным [законом](#) от 27.11.2010 N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации" <68>), Налоговым [кодексом](#) РФ и иными федеральными законами.

-----  
<68> СЗ РФ. 2010. N 48. Ст. 6252.

То же самое касается и должностных лиц таможенных органов, которые несут обязанности, предусмотренные [статьей 33](#) Налогового кодекса РФ, когда они взимают налоги при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза.

В соответствии со [ст. 9](#) Федерального закона "О таможенном регулировании в Российской Федерации" таможенные органы составляют единую федеральную централизованную систему. В эту систему согласно [ст. 10](#) того же Закона входят:

- 1) федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, - Федеральная таможенная служба (ФТС России);
- 2) региональные таможенные управления;
- 3) таможни;
- 4) таможенные посты.

Должностными лицами таможенных органов являются граждане Российской Федерации, замещающие должности сотрудников и федеральных государственных гражданских служащих таможенных органов Российской Федерации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, в том числе

Федеральным [законом](#) от 21.07.1997 N 114-ФЗ "О службе в таможенных органах Российской Федерации" <69>.

<69> СЗ РФ. 1997. N 30. Ст. 3586.

Статья 34.1. Утратила силу. - Федеральный [закон](#) от 29.06.2004 N 58-ФЗ.

Статья 34.2. Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов

Комментарий к [статье 34.2](#)

Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов сводятся, прежде всего, к предоставлению письменных разъяснений налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Компетенция финансовых органов по предоставлению подобных письменных разъяснений ставится в зависимость от вида налогов и сборов:

- на федеральном уровне Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (Налоговый [кодекс](#) РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах);

- финансовые органы субъектов Российской Федерации (министерства финансов, департаменты финансов и т.п., создаваемые на региональном уровне) дают письменные разъяснения по вопросам применения законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах;

- финансовые органы муниципальных образований (финансовые отделы и т.п.) дают письменные разъяснения по вопросам применения нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Финансовые органы дают соответствующие письменные разъяснения в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса (по решению руководителя финансового органа указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц).

Разъяснения, принимаемые финансовыми органами, не содержат налоговой нормы и, следовательно, не являются источниками налогового права в формальном смысле. Однако такие акты имеют особую юридическую силу, непосредственно влияющую на правоприменение в налоговой сфере. Достаточно обратиться к [ст. 111](#) Налогового кодекса РФ, предусматривающей, что выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения налогового законодательства, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым или другим уполномоченным органом государственной власти, признается обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

Статья 35. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, а также их должностных лиц

Комментарий к [статье 35](#)

Комментируемая [статья](#) посвящена ответственности налоговых органов и таможенных органов, а также их должностных лиц.

Согласно [пункту 1 комментируемой статьи](#) налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Под убытками в соответствии с [п. 2 ст. 15](#) ГК РФ понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Убытки, причиненные гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления или должностных лиц этих органов, в том числе издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, согласно [ст. 16](#) ГК РФ подлежат возмещению Российской Федерацией, соответствующим субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием.

Убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и другим участникам налоговых правоотношений в результате противоправных решений, иных действий (бездействия) налоговых и таможенных органов, а также их должностных лиц и иных работников, возмещаются за счет

федерального бюджета в порядке, который предусмотрен Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами (такой порядок установлен, например, [статьей 103](#) Налогового кодекса РФ, в соответствии с которой убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход)).

В соответствии с [пунктом 3 комментируемой статьи](#) за неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники налоговых и таможенных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно [ст. 12](#) Закона РФ "О налоговых органах Российской Федерации" должностные лица налоговых органов за невыполнение или ненадлежащее выполнение своих обязанностей привлекаются к дисциплинарной ([ст. 57, 58](#) Федерального закона от 27.07.2004 N 79-ФЗ "О государственной гражданской службе Российской Федерации" <70>), материальной ([раздел XI](#) Трудового кодекса Российской Федерации от 30.12.2001 N 197-ФЗ <71>) и уголовной ответственности (например, [ст. 183, 285, 286, 290, 292, 293](#) и другие статьи Уголовного кодекса РФ).

-----  
<70> СЗ РФ. 2004. N 31. Ст. 3215.

<71> СЗ РФ. 2002. N 1 (ч. 1). Ст. 3.

В соответствии со [ст. 25](#) Федерального закона "О таможенном регулировании в Российской Федерации" за неправомерные решения, действия (бездействие) должностные лица таможенных органов несут дисциплинарную, административную, уголовную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Вред, причиненный лицам и их имуществу вследствие неправомерных решений, действий (бездействия) должностных лиц таможенных органов при исполнении ими служебных обязанностей, подлежит возмещению в соответствии с законодательством Российской Федерации (Гражданским [кодексом](#) РФ). Вред, причиненный лицам правомерными действиями таможенных органов и их должностных лиц, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным [законом](#) "О таможенном регулировании в Российской Федерации" и иными федеральными законами.

## Глава 6. ОРГАНЫ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ. СЛЕДСТВЕННЫЕ ОРГАНЫ

Статья 36. Полномочия органов внутренних дел, следственных органов

Комментарий к [статье 36](#)

В соответствии с [комментируемой статьей](#) органы внутренних дел по запросу налоговых органов участвуют вместе с последними при проведении выездных налоговых проверок.

Форма и порядок направления такого запроса устанавливается подзаконными нормативными правовыми актами <72>.

-----  
<72> [Приказ](#) Министерства внутренних дел РФ от 30 июня 2009 года N 495, Федеральной налоговой службы РФ от 30 июня 2009 года N ММ-7-2-347 // Российская газета. N 173. 16 сентября 2009 года.

Органы внутренних дел привлекаются для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках в следующих случаях <73>:

1) при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении налога на добавленную стоимость, акциза или признаков необоснованного предъявления налога на добавленную стоимость, акциза к возмещению;

2) при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки преступлений, предусмотренных [статьями](#) Уголовного [кодекса](#) Российской Федерации;

3) при обнаружении признаков неправомерных действий при банкротстве, преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика.

-----  
<73> [Письмо](#) Федеральной налоговой службы РФ от 25 июля 2013 года N АС-4-2/13622 // Официальные документы. 6 - 12 августа 2013 года. N 28.

Запрос об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной, в том числе в повторной выездной проверке, может быть направлен как до начала, так и в процессе проведения проверки <74>.



<74> [Там же](#).

При рассмотрении данной [статьи](#) возникает вопрос о том, может ли быть решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по итогам проведения выездной налоговой проверки основано на документах, полученных органами внутренних дел в рамках оперативно-розыскных мероприятий. Судебной практикой выработан подход, согласно которому налоговые органы вправе принимать решения о привлечении к налоговой ответственности на основе доказательств, полученных органами внутренних дел <75>.

<75> [Определение](#) ВАС РФ от 23 марта 2012 г. N ВАС-2574/12 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Передача материалов выездной налоговой проверки в органы внутренних дел и приостановление проверки возможны также при неисполнении налогоплательщиком требования об уплате налога в размерах, позволяющих судить о признаках состава преступления. Данная обязанность налоговых органов предусмотрена ст. 32 НК РФ. В связи с этим на практике часто возникает вопрос о разграничении оснований для направления материалов проверки органам внутренних дел и ее приостановлении в порядке [ст. 32](#) НК РФ и в порядке комментируемой [статьи](#).

Судами была высказана позиция, согласно которой передача материалов выездной налоговой проверки органам внутренних дел является основанием для ее приостановления. При этом тот факт, что уголовное дело было возбуждено на основании рапортов сотрудников органов внутренних дел, принимавших участие в налоговой проверке, а не в порядке [пункта 3 статьи 32](#) Кодекса, не влияет на обоснованность приостановления налоговой проверки <76>.

<76> [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 9 июня 2012 г. по делу N А29-8253/2011 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Статья 37. Ответственность органов внутренних дел, следственных органов и их должностных лиц

Комментарий к [статье 37](#)

Данная [статья](#) устанавливает ответственность органов внутренних дел, следственных органов и их должностных лиц за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий или бездействия.

Возмещение убытков производится в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход) <77>.

<77> [Ст. 103](#) НК РФ.

Убытки подлежат возмещению Российской Федерацией, соответствующим субъектом Российской Федерации в зависимости от того, каким органом был причинен ущерб налогоплательщику <78>.

<78> [Ст. 16](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 года N 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1994. N 32. Ст. 3301.

Убытки возмещаются за счет казны Российской Федерации, а в случаях, предусмотренных законом, - за счет казны субъекта Российской Федерации в полном объеме независимо от вины должностных лиц органов дознания, предварительного следствия, прокуратуры <79>.

<79> [Ст. 1070](#) ГК РФ.

Должностные лица и другие работники органов внутренних дел, следственных органов также несут ответственность за свои неправомерные действия или бездействие. Так, сотрудники полиции независимо от замещаемой должности несут ответственность за свои действия или бездействие и за отдаваемые приказы и распоряжения <80>.

<80> [Ст. 33](#) Федерального закона от 7 февраля 2011 года N 3-ФЗ "О полиции" // Собрание законодательства РФ. 2011. N 7. Ст. 900.

Кроме того, федеральный орган исполнительной власти в сфере внутренних дел имеет право регресса к

сотруднику органов внутренних дел в размере выплаченного возмещения за убытки, причиненные действиями или бездействием сотрудника <81>.

<81> [Ст. 15](#) Федерального закона от 30 ноября 2011 года N 342-ФЗ "О службе в органах внутренних дел Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ. 2011. N 49 (ч. 1). Ст. 7020.

## Раздел IV. ОБЩИЕ ПРАВИЛА ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

### Глава 7. ОБЪЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Статья 38. Объект налогообложения

Комментарий к [статье 38](#)

1. Название комментируемой [статьи](#) почти тождественно названию [главы седьмой](#) НК РФ, которая посвящена объектам налогообложения. Определения объекта налогообложения в [статье](#) не приводится, его понятие раскрывается через перечисление возможных предметов, которые могут выступать в качестве объектов налогообложения, с указанием их признаков и свойств. Объектом налогообложения могут быть:

- реализация товаров (работ, услуг);
- имущество;
- прибыль;
- доход;
- расход.

Данный перечень не является исчерпывающим и допускается существование в качестве объекта налогообложения любого обстоятельства. Указанное обстоятельство должно соответствовать двум критериям: во-первых, иметь стоимостную, количественную или физическую характеристику и, во-вторых, должно быть предусмотрено законодательством о налогах и сборах как основание возникновения обязанности по уплате налога.

Объект налогообложения относится к обязательным элементам налогообложения, без которых, в соответствии с [п. 6 ст. 3](#), [п. 1 ст. 17](#) НК РФ, налог не может быть установлен. Объект налогообложения по всем видам налогов (федеральным, региональным и местным) определяется только НК РФ. Законодательными органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления при реализации в соответствии со [ст. 12](#) НК РФ своего права на установление региональных и местных налогов объект налогообложения определяться не может.

Следует отметить, что из перечисленных в [ст. 17](#) НК РФ обязательных элементов налогообложения (в их числе объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и срок уплаты налога) только объекту налогообложения посвящена отдельная глава в первой части НК РФ.

Из смысла комментируемой [статьи](#) можно вывести следующее общее определение объекта налогообложения: это обязательный элемент налогообложения, имеющий стоимостные, количественные или физические характеристики, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Перечисленные в комментируемой [статье](#) виды объектов налогообложения имеют разнообразную природу. Например, прибыль представляет собой бухгалтерскую запись и может формироваться только по окончании отчетного периода. Имущество - предмет материального мира, оно должно иметь собственника, при отсутствии которого в качестве объекта налогообложения рассматриваться не может.

В [ч. 2 п. 1 комментируемой статьи](#) указывается, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ. Данное положение подтверждает соблюдение в налоговом законодательстве принципа однократности налогообложения, в соответствии с которым один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период времени.

Из части второй НК РФ можно извлечь перечень объектов налогообложения по видам налогов (федеральных, региональных и местных). По федеральным налогам это:

- реализация товаров, работ или услуг на территории Российской Федерации, а также передача прав собственности на безвозмездной основе - для налога на добавленную стоимость (далее - НДС), в соответствии со [ст. 146](#) НК РФ;
- реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров -

для акцизов, в соответствии со [ст. 182](#) НК РФ;

- полученный налогоплательщиком доход - для налога на доходы физических лиц, в соответствии со [ст. 209](#) НК РФ;

- полученная налогоплательщиком прибыль - для налога на прибыль, в соответствии со [ст. 247](#) НК РФ;

- пользование водными объектами, в числе которых забор воды, использование акватории, использование для целей гидроэнергетики, использование для сплава древесины - для водного налога, в соответствии со [ст. 333.9](#) НК РФ;

- полезные ископаемые, в том числе: добытые на участке недр на территории Российской Федерации или на территориях, находящихся под ее юрисдикцией, арендуемых ею у иностранных государств или используемых на основании международного договора; извлеченные из отходов добывающего производства; минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы; добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение; дренажные подземные воды; метан угольных пластов - для налога на добычу полезных ископаемых, в соответствии со [ст. 336](#) НК РФ.

По региональным налогам объектами налогообложения могут быть:

- транспортные средства, в том числе автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные и другие водные и воздушные транспортные средства - для транспортного налога, в соответствии со [ст. 358](#) НК РФ;

- игровой стол, автомат, процессинговый центр и пункты приема ставок тотализатора или букмекерской конторы - для налога на игорный бизнес, в соответствии со [ст. 366](#) НК РФ;

- движимое и недвижимое имущество, учтенное на балансе в качестве основных средств, - для налога на имущество, в соответствии со [ст. 374](#) НК РФ.

По местным налогам объектами налогообложения могут быть:

- земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, - по земельному налогу, в соответствии со [ст. 389](#) НК РФ.

Сборы (в том числе государственная пошлина) не являются налогами и не подпадают под требование НК РФ об установлении всех обязательных элементов налогообложения. Под сбором, в отличие от налога, понимается обязательный взнос, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков со стороны органов публичной власти юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений.

Тем не менее в [ст. 333.2](#) НК РФ установлен объект обложения для федерального сбора за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, которым признаются определенные объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов по специальным перечням. Законодатель не уточняет, чем отличается объект обложения от объекта налогообложения. Применив к объекту обложения сбором за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов приведенное выше определение объекта налогообложения, можно отметить аналогию между объектом обложения и объектом налогообложения.

Доход и прибыль выступают как виды объектов налогообложения. Понятие дохода связано с получением экономической выгоды физическим лицом (заработной платы, ренты, дивидендов, процентов и иных доходов), что связано с налогообложением налогом на доходы физических лиц. Данное понятие связано с коммерческой деятельностью и его не следует путать с понятием бюджетного дохода, закрепленного в [ст. 6](#) Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - БК РФ), который представляет собой поступающие в бюджет денежные средства. Кроме того, доход является одной из групп классификации операций сектора государственного управления ([ст. 23.1](#) БК РФ). Здесь доход представляет собой такие поступления в бюджет, которые не влекут изменения финансовых активов, нефинансовых активов или обязательств публично-правового образования.

Прибыль представляет собой доход от предпринимательской деятельности, под которой [п. 1 ст. 2](#) ГК РФ понимает самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Прибыль является объектом налогообложения для налога на прибыль организаций. В целом прибыль можно рассматривать как вид дохода, который представляет собой более общее понятие.

Особенности доходов и отдельных их видов как объектов налогообложения закреплены в [ст. 41 - 43](#) НК РФ.

Расход как объект налогообложения непосредственно связан с понятиями дохода и прибыли. В частности, прибыль как объект налогообложения представляет собой превышение суммы доходов над расходами. Отнесение тех или иных выплат на расходы влияет на размер налоговой базы для исчисления налогов.

2. В соответствии с [п. 2 комментируемой статьи](#) под имуществом как объектом налогообложения

понимаются виды объектов гражданских прав, относящихся к имуществу в соответствии с [Гражданским кодексом](#) Российской Федерации (далее - ГК РФ).

**Ст. 128** ГК РФ к объектам гражданских прав относит вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество, в том числе безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, имущественные права; результаты работ и оказание услуг; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага.

В состав имущества по налоговому законодательству включаются не все объекты гражданских прав, а только те из них, которые имеют характер материальных благ. Таким образом, к имуществу, согласно НК РФ, из всего спектра объектов гражданских прав, указанных в ГК РФ, относятся только вещи, включая деньги и ценные бумаги. Имущественные права, согласно [п. 2 комментируемой статьи](#), самостоятельными объектами налогообложения не признаются.

Понятие имущества тесно связано с понятием вещи, которая выступает предметом права собственности и иных вещных прав. Теория права под вещами понимает предмет материального мира, предназначенный удовлетворять определенные потребности и могущий быть в обладании человека. Вещи имеют различные физические и экономические характеристики и делятся на: движимые и недвижимые; делимые и неделимые; сложные и простые вещи; вещи и принадлежности; основные вещи и плоды, продукцию, доходы.

В зависимости от правового статуса вещи делятся на полностью оборотоспособные, ограниченные в гражданском обороте и изъятые из гражданского оборота. Вещи, обладающие полной оборотоспособностью, могут без ограничения принадлежать любым лицам, которые вправе совершать любые сделки с ними. Вещи, ограниченные в обороте, могут принадлежать только определенным лицам, либо для обладания ими и/или совершения сделок с ними необходимо получение специального разрешения (лицензии). Вещи, изъятые из гражданского оборота, не могут принадлежать субъектам гражданского права, совершение с ними сделок не допускается. Объектами налогообложения могут быть только полностью оборотоспособные вещи и вещи, ограниченные в обороте. Вещи, изъятые из гражданского оборота, объектами налогообложения являться не могут.

К недвижимым вещам, согласно [ст. 130](#) ГК РФ, относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. К недвижимым вещам также относятся подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом.

Право собственности на недвижимые вещи, его возникновение, переход, прекращение и ограничение подлежат государственной регистрации уполномоченными органами в соответствии с Федеральным [законом](#) от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним". Государственная регистрация прав на гражданские воздушные суда, которые являются объектом налогообложения для транспортного налога, осуществляется в соответствии со специальным Федеральным [законом](#) от 14.03.2009 N 31-ФЗ "О государственной регистрации прав на воздушные суда и сделок с ними".

В настоящее время государственная регистрация прав на недвижимое имущество относится к полномочиям Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр), которая находится в ведении Министерства экономического развития Российской Федерации. Территориальные органы Росреестра созданы по субъектам Российской Федерации, а технические функции по предоставлению сведений, содержащихся в Едином государственном реестре прав, и выдаче соответствующих документов могут осуществлять многофункциональные центры.

В состав имущества для целей налогообложения включаются деньги. В действительности категория "деньги" имеет гораздо более широкое значение и сферу употребления. Деньги как символы обозначают тип социальных отношений, в этом качестве рассматриваются в социологии, философии. Деньги, принявшие определенную форму, выступают как знаки и связаны с экономическими отношениями. Деньги как денежные единицы (средство платежа) появляются в результате государственного регулирования и соответствуют правовым отношениям <82>. Именно в этом (последнем) случае мы сталкиваемся с деньгами как вещью. Когда речь заходит о деньгах, включенных в международные экономические отношения, то мы сталкиваемся с понятием валюты.

-----  
<82> Базулин Ю.В. Происхождение и природа денег. СПб., 2008. С. 31.

Деньги чаще всего выступают в качестве средства платежа, которое представляет собой одну из экономических функций денег наряду с функциями всеобщего эквивалента, меры стоимости, средства накопления и мировых денег. Наличные деньги существуют в вещественном (бумажном и металлическом) состоянии, однако с большой условностью, так как их внутренняя стоимость не соответствует нарицательной



стоимости. Безналичные деньги полностью дематериализованы, однако теория права и законодательство основываются на фикции, что деньги продолжают оставаться вещью.

В соответствии с **ч. 1 ст. 75** Конституции РФ денежной единицей в Российской Федерации является рубль. Денежная эмиссия осуществляется исключительно Центральным банком РФ. Введение и эмиссия других денег в Российской Федерации не допускаются.

**Ст. 27** Федерального закона от 10 июля 2002 г. N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" (далее - Закон о Банке России) также установлено, что официальной денежной единицей (валютой) Российской Федерации является рубль, один рубль состоит из 100 копеек. Введение на территории Российской Федерации других денежных единиц и выпуск денежных суррогатов запрещаются. Согласно **ст. 29, 30** Закона о Банке России, банкноты и монета Банка России являются единственным законным средством наличного платежа на территории Российской Федерации. Они обязательны к приему по нарицательной стоимости при осуществлении всех видов платежей, для зачисления на счета, во вклады и для перевода на всей территории Российской Федерации.

Аналогично, согласно **ст. 140** ГК РФ, законным платежным средством в Российской Федерации признается рубль, состоящий из ста копеек. Если иное не установлено законом, все расчеты на территории Российской Федерации должны осуществляться в рублях. Расчеты могут осуществляться в наличной и безналичной формах. Случаи, порядок и условия использования иностранной валюты на территории Российской Федерации определяются законом или в установленном им порядке. В настоящее время таким законом является Федеральный закон от 10 декабря 2003 года N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле".

Ценные бумаги как объекты гражданских прав являются имуществом и, так же как и деньги, существуют в вещественной и в дематериализованной форме.

Согласно **ст. 142** ГК РФ, ценными бумагами являются документы, соответствующие установленным законом требованиям и удостоверяющие обязательственные и иные права, осуществление или передача которых возможны только при предъявлении таких документов (документарные ценные бумаги). Ценными бумагами признаются также обязательственные и иные права, которые закреплены в решении о выпуске или ином акте лица, выпустившего ценные бумаги в соответствии с требованиями закона, и осуществление и передача которых возможны только с соблюдением правил учета этих прав (бездокументарные ценные бумаги). Документарные ценные бумаги относятся к вещам, бездокументарные ценные бумаги не являются вещами, представляя собой не документ, а способ фиксации имущественных прав.

Выпуск ценных бумаг подлежит государственной регистрации в случаях, установленных законом.

Ценными бумагами являются: акция; вексель; закладная; инвестиционный пай паевого инвестиционного фонда; коносамент; облигация; чек; иные ценные бумаги, названные в таком качестве в законе или признанные таковыми в установленном законом порядке. Иными ценными бумагами могут быть, например, депозитарная расписка, опцион эмитента, в соответствии с Федеральным законом от 22 апреля 1996 г. N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг" (далее - Закон о рынке ценных бумаг), или облигация с ипотечным покрытием, ипотечный сертификат участия, в соответствии с Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. N 152-ФЗ "Об ипотечных ценных бумагах", и иные.

Документарные ценные бумаги могут быть на предъявителя, ордерные и именные. Предъявительской является ценная бумага, правом требования по которой обладает ее владелец (держатель). Правом требования по ордерной ценной бумаге обладает ее держатель, если ценная бумага выдана на его имя или перешла к нему от первоначального владельца по непрерывному ряду индоссаментов. Правами требования по именной ценной бумаге обладает владелец или лицо, которому перешло это право в результате непрерывного ряда цессий.

Требования к форме и реквизитам ценных бумаг определяются в отдельных федеральных законах и иных нормативных правовых актах. Например, Положение о переводном и простом векселе, утвержденное Постановлением ЦИК СССР и СНК СССР от 7 августа 1937 г. N 104/1341, устанавливает признаки векселя. **Ст. 878** ГК РФ содержит требования к чеку. Особенности эмиссии и обращения инвестиционных паев установлены Федеральным законом от 29 ноября 2001 года N 156-ФЗ "Об инвестиционных фондах". Особенности эмиссии и обращения государственных ценных бумаг установлены Федеральным законом от 29 июля 1998 года N 136-ФЗ "Об особенностях эмиссии и обращения государственных и муниципальных ценных бумаг" и рядом других законов, например Федеральным законом от 12 июля 1999 года N 162-ФЗ "О порядке перевода государственных ценных бумаг СССР и сертификатов Сберегательного банка СССР в целевые долговые обязательства Российской Федерации", Федеральным законом от 1 июня 1995 года N 86-ФЗ "О государственных долговых товарных обязательствах".

3. Товар также представляет собой один из видов объектов налогообложения. С понятием товара мы сталкиваемся, когда речь идет о торговой деятельности. Такая деятельность определяется Федеральным законом от 28.12.2009 N 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации" как вид предпринимательской деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров.

Для целей налогообложения под товаром понимается любое имущество, реализуемое либо

предназначенное для реализации.

Товаром по договору купли-продажи выступают любые вещи, обладающие оборотоспособностью, то есть возможностью отчуждаться или переходить от одного лица к другому в порядке универсального правопреемства (ст. 129, 455 ГК РФ). ГОСТ Р 51303-99, утвержденный Постановлением Госстандарта России от 11.08.1999 N 242-ст (утратило силу), также определял товар как любую вещь, не ограниченную в обороте, свободно передаваемую и переходящую от одного лица к другому по договору купли-продажи. Комментируемая статья НК РФ не рассматривает в качестве объекта налогообложения имущественные права, в то время как согласно гражданскому законодательству имущественные права тоже могут выступать в качестве товара по договору купли-продажи (п. 4 ст. 454 ГК РФ).

Таможенное законодательство в целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, может относить к товарам и иное имущество. Таможенный кодекс таможенного союза ЕврАзЭС, который является приложением к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, утвержденному решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27 ноября 2009 г. N 17 (далее - ТК ТС), определяет товар как любое движимое имущество, перемещаемое через таможенную границу, в том числе носители информации, валюту государств - членов таможенного союза, ценные бумаги и (или) валютные ценности, дорожные чеки, электрическую энергию и другие виды энергии, а также иные вещи, приравненные к недвижимому имуществу.

ТК ТС выделяет товары для личного пользования (предназначенные для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд физических лиц) и товары таможенного союза - находящиеся на таможенной территории таможенного союза.

Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации" определяет товары как любое имущество, ввозимое в Российскую Федерацию или вывозимое из Российской Федерации.

Отдельные товары могут иметь особый режим налогообложения. Например, продовольственные товары в отношении налога на добавленную стоимость. Такой режим, согласно арбитражной практике, применяется вне зависимости от цели их приобретения - для личного употребления или для перепродажи (см., например, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.02.2005 по делу N А65-12445/2004-СА2-8).

4. Работой (для целей налогообложения) признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей физических и юридических лиц. Как деятельностью работа (а также услуга) уже не может рассматриваться в качестве товара и отделена от него. Материальный результат выполненной работы может выражаться не только в создании некоей вещи (например, в постройке здания, сооружения), но и в улучшении ее качеств, например при ремонте.

Под работой НК РФ подразумевает предпринимательскую деятельность. Не является предпринимательской деятельностью и не служит объектом налогообложения работа, выполняемая в рамках трудового договора, который представляет собой соглашение между работником и работодателем. Согласно трудовому договору работодатель предоставляет работу по обусловленной трудовой функции, обеспечивает условия труда и выплачивает заработную плату, а работник выполняет данную работу с соблюдением правил внутреннего трудового распорядка (ст. 56 Трудового кодекса Российской Федерации).

Работа как предпринимательская деятельность может выполняться в рамках договора подряда, который имеет много разновидностей (гл. 37 ГК РФ). Например, по договору бытового подряда подрядчик, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется выполнить по заданию заказчика определенную работу, предназначенную удовлетворять бытовые или иные личные потребности заказчика, который обязан принять и оплатить работу. Кроме того, работа может выполняться в рамках договора о научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работах (гл. 38 ГК РФ).

5. Под услугой (в целях налогообложения) признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в результате такой деятельности. Так же как работа, услуга не является имуществом, так как представляет собой деятельность, но, в отличие от работы, результат услуги не может быть отдельно реализован.

Услуги могут предоставляться в рамках договоров возмездного оказания услуг (гл. 39 ГК РФ), перевозки (гл. 40 ГК РФ), транспортной экспедиции (гл. 41 ГК РФ) и иных.

Особенности операций по реализации товаров, работ и услуг как объектов налогообложения закреплены в ст. 39 - 40 НК РФ.

6. НК РФ в целях определения объекта налогообложения дает легальные определения однородных и идентичных товаров. Идентичными товарами признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. Однородные товары имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции или быть коммерчески взаимозаменяемыми.

Признаками идентичных товаров являются физические характеристики, качество, функциональное назначение, страна происхождения, производитель, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак. При определении идентичности работ и услуг учитываются характеристики подрядчика, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак.

Однородность товаров определяется по меньшему числу признаков, в числе которых: качество, товарный знак, репутация на рынке, а для работ и услуг - вид работ (услуг), их объем, уникальность и коммерческая взаимозаменяемость.

Так, в целях определения идентичности товаров, являющихся углеводородными ресурсами, учитывают физические характеристики и качество, функциональное назначение, страну происхождения и производителя, товарный знак и деловую репутацию на рынке.

При признании товаров однородными допускаются некоторые различия в их физических характеристиках. Такие различия не должны влиять на возможность товаров выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

Аналогичное определение однородных и идентичных товаров, но для цели определения цены товаров, работ и услуг закреплено в [ст. 40](#) НК РФ.

Кроме того, понятия однородных и идентичных товаров для цели определения начальной или максимальной цены государственного или муниципального контракта закреплено в [ст. 22](#) Федерального закона от 5 апреля 2013 года N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд". Здесь также идентичными признаются товары, работы и услуги, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки, а однородными - товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

## Статья 39. Реализация товаров, работ или услуг

### Комментарий к [статье 39](#)

1. В соответствии с комментируемой [статьей](#) реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем для целей налогообложения признаются:

- передача на возмездной основе права собственности на товары, в том числе обмен товарами, работами или услугами;
- передача на возмездной основе результатов выполненных работ одним лицом для другого лица;
- возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу;
- в случаях, предусмотренных [НК](#) РФ, безвозмездная передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, безвозмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Таким образом, по общему правилу, реализацией признается передача товаров, предоставление услуг и выполнение работ на возмездной основе, но для целей налогообложения, в частности налогом на добавленную стоимость ([ст. 146](#) НК РФ), реализацией могут признаваться и безвозмездные операции.

В качестве еще одного примера можно привести договор дарения, в силу которого одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом ([ст. 572](#) ГК РФ). При такой передаче прав собственности также происходит реализация и, соответственно, возникает объект налогообложения, например налогом на доходы физических лиц.

Для налога на прибыль, в отличие от налога на добавленную стоимость (НДС), доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и приобретенных, выручка от реализации имущественных благ ([ст. 249](#) НК РФ). Таким образом, для рассмотрения прибыли как объекта налогообложения необходим доход (выручка), что исключает обложение налогом на прибыль операций, выполняемых на безвозмездной основе.

Реализация товара (переход права собственности на товар) может происходить в рамках отношений, возникающих по договору купли-продажи, в силу которого одна сторона (продавец) обязуется передать другой стороне (покупателю) товар в собственность, а покупатель обязуется принять и оплатить товар ([ст. 454](#) ГК РФ). Товаром, по договору купли-продажи, могут быть вещи, кроме денег (за исключением предметов нумизматики), иные объекты гражданских прав и имущественные права. Существует много разновидностей договора купли-продажи: розничной купли-продажи, поставки, поставки для государственных нужд, контрактации, энергоснабжения и иные. Кроме того, реализация товара может происходить в рамках договора мены ([ст. 567](#) ГК РФ), договора аренды ([ст. 583](#) ГК РФ).

Реализация результата выполненной работы может осуществляться в рамках договора подряда, который, как и договор купли-продажи, имеет много разновидностей ([гл. 37](#) ГК РФ), или в рамках договора о научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работах ([гл. 38](#) ГК РФ). Чаще всего реализация как объект налогообложения возникает при выполнении договора подряда.

Реализация услуги, как и товара, может происходить в рамках различных видов договоров. Гражданское

законодательство предусматривает различные виды услуг, которые следует разделить на три группы: фактические услуги, юридические услуги и финансовые услуги. К фактическим услугам, например, относятся договоры:

- возмездного оказания услуг (гл. 39 ГК РФ);
- перевозки (гл. 40 ГК РФ);
- транспортной экспедиции (гл. 41 ГК РФ);
- хранения (ст. 886 ГК РФ).

В состав юридических услуг включаются:

- поручение (ст. 971 ГК РФ);
- комиссия (ст. 990 ГК РФ);
- агентские услуги (ст. 1005 ГК РФ);
- доверительное управление имуществом (ст. 1012 ГК РФ).

Под финансовыми услугами следует понимать:

- заем и кредит (ст. 807 ГК РФ);
- банковский вклад (ст. 834 ГК РФ);
- финансирование под уступку денежного требования (ст. 824 ГК РФ);
- страхование (ст. 927 ГК РФ).

Помимо перечисленных видов договоров, реализацией товаров, работ или услуг для целей налогообложения признается:

- доход от сдачи имущества в аренду (**Постановление** ВАС РФ от 22 июля 2003 года N 11668/01 по делу А40-4537/00-14-629);

- обмен товарами, даже без заключения договора, повлекший передачу на права собственности на эти товары;

- передача обществом недвижимого имущества в счет выплаты учредителям дивидендов (по налогу на добавленную стоимость), так как при выплате дивидендов недвижимым имуществом право собственности на него переходит к участнику общества (**письмо** ФНС России от 15 мая 2014 года N ГД-4-3/9367@ "О порядке исчисления НДС при передаче имущества в счет выплаты дивидендов");

- поступления как в денежной, так и в натуральной формах при исчислении единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (**Постановление** Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2010 года N 10659/10);

- передача в счет погашения займа товаров и основных средств, при исчислении единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (**Определение** ВАС РФ от 22 ноября 2007 года N 13216/07 по делу N Ф73-11007/2006-19).

В том случае, если обмен имуществом (товарами) производит учреждение в отношении имущества, закрепленного за ним на праве оперативного управления, объекта обложения налогом на добавленную стоимость не возникает (**Постановление** Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 года N 5812/10).

Не могут быть признаны реализацией для целей обложения налогом на добавленную стоимость операции по возврату заемных средств (см., например, **Постановление** ФАС Дальневосточного округа от 12 марта 2008 года N Ф03-А73/08-2/445).

2. Место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с частью второй НК РФ по каждому налогу отдельно.

В этой связи в **Определении** от 24 ноября 2005 года N 414-О Конституционный Суд Российской Федерации (далее - КС РФ) указал, что положение п. 1 ст. 39 НК РФ не носит самостоятельного регулятивного характера, не определяет налоговых обязанностей и не может рассматриваться как ограничивающее либо нарушающее конституционные права и свободы налогоплательщиков. Данное положение было неоднократно продублировано КС РФ в последующих определениях.

Следует иметь в виду, что для целей налогообложения датой реализации считается дата получения дохода, независимо от фактического поступления денежных средств на расчетный счет продавца.

3. **Пункт 3 комментируемой статьи** устанавливает, что не признаются реализацией товаров, работ или услуг:

1) операции, связанные с обращением российской или иностранной валюты (за исключением предметов нумизматики);

2) передача имущества организации ее правопреемнику при реорганизации;

3) передача имущества некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности, не связанной с предпринимательством;

4) передача имущества в инвестиционных целях (вклады в уставный капитал, паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

5) передача имущества и (или) имущественных прав по концессионному соглашению;

6) передача имущества при выходе из хозяйственного общества или товарищества, а также при его



ликвидации;

7) передача имущества при выделении доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

8) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при приватизации;

9) конфискация, наследование, также обращение в собственность бесхозных и брошенных вещей, бесхозных животных, находки, клада;

10) передача имущества при ликвидации организации, являющейся иностранным организатором XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи или партнером Международного олимпийского комитета в соответствии со [статьей 3.1](#) Федерального закона от 1 декабря 2007 года N 310-ФЗ "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации";

11) иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

Приведенный перечень исключений не является закрытым, по мере необходимости расширяется и дополняется.

Согласно арбитражной практике, денежные средства, полученные от потребителей в виде платы за подключение и надбавки к тарифу, не могут быть признаны инвестициями, то есть признаются объектом налогообложения, даже если они направлялись на реализацию инвестиционной программы и должны включаться в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, поскольку сами потребители не являются участниками инвестиционной программы и не могут быть признаны инвесторами ([Постановление Президиума ВАС РФ от 23 июля 2013 г. N 1541/13 по делу N A13-16621/2011](#)).

Статья 40. Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения

Комментарий к [статье 40](#)

1. Комментируемая [статья](#) посвящена принципам определения цены товаров, работ и услуг для целей налогообложения.

Согласно [п. 1 ст. 424](#) ГК РФ, цена устанавливается взаимным соглашением сторон по сделке, что соответствует принципу свободы договора. Регулирование цен со стороны государства допускается только в установленных законом случаях (для естественных монополий, в целях защиты конкуренции). Таким образом, отклоняющаяся от рыночной цена не влияет на действительность заключенной сделки. В комментируемой [статье](#) НК РФ речь идет о налоговых последствиях сделки. С точки зрения налогообложения, существенной для налогового контроля является мотивация определения цены, которая должна устанавливаться, исходя из экономической конъюнктуры, а не с целью снижения налогового бремени.

Понятие рыночной цены для целей налогообложения связано с понятием трансфертного ценообразования. Сегодня понятие трансфертной цены обычно используется для сделок между взаимозависимыми лицами (например, внутри одного холдинга), определение таких цен диктуется соображениями общей выгоды для всей группы компаний, а не для сторон по сделке.

В соответствии с принципом презумпции добросовестности налогоплательщика ([пункт 7 ст. 3](#); [п. 6 ст. 108](#) НК РФ) установлена презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен, согласно которой, пока не доказано обратное, предполагается, что цена по сделке соответствует рыночной. Бремя доказывания возлагается на органы, осуществляющие налоговый контроль.

Необычные, нерыночные цены при сделках между лицами, которые не являются взаимозависимыми с точки зрения налогообложения, могут означать применение схемы уклонения от уплаты налога, попытку необоснованного снижения налогового бремени. Уклонение от уплаты налогов через занижение цен возможно, например, при сделках во внутренних и внешних офшорных зонах, при применении фирм-однодневок и в иных случаях.

2. Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов могут поставить под сомнение цену товара (работы, услуги) и проверить правильность применения цен по сделкам только в следующих случаях:

1) при сделках между взаимозависимыми лицами.

НК РФ содержит специальный [раздел V.1](#) "Взаимозависимые лица, общие положения о ценах и налогообложении, налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, соглашение о ценообразовании". Данный раздел регулирует налогообложение в сделках между взаимозависимыми лицами, устанавливает методы, которые при этом используются, регулирует иные связанные с взаимозависимыми лицами вопросы. Взаимозависимыми для целей налогообложения признаются лица, особенности отношений между которыми могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок,

совершаемых этими лицами, и (или) на экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

В частности, взаимозависимыми являются:

- организации, если доля прямого или косвенного участия одной организации в другой превышает 25 процентов;

- физическое лицо и организация, если доля его прямого или косвенного участия в организации составляет более 25 процентов;

- организации, если одно и то же лицо прямо или косвенно участвует в этих организациях и его доля в каждой организации составляет более 25 процентов;

- организация и лицо, имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов коллегиального исполнительного органа этой организации;

- организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами);

- организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами;

- организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;

- организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

- организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов;

- физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

- физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

Организации могут быть признаны взаимозависимыми по иным основаниям, предусмотренным НК РФ, или на основании решения суда, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров, работ и услуг. Согласно судебной практике, например, для определения цены сделки аренды к взаимозависимым лицам могут относиться арендатор и субарендатор ([Определение](#) Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14 ноября 2011 года N ВАС-11772/11);

2) по товарообменным (бартерным) сделкам.

Бартерными принято называть операции, содержание которых состоит в обмене одних товаров (работ, услуг) на другие. Правовой формой таких операций является договор мены ([гл. 31](#) ГК РФ), в силу которого каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. К договору мены применяются, соответственно, правила о купле-продаже ([гл. 30](#) ГК РФ), если это не противоречит правилам настоящей главы и существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. При совершении товарообменных (бартерных) операций, если иное не предусмотрено соглашением сторон, обмениваемые товары (работы, услуги) признаются равными по стоимости. От бартерных операций следует отличать операции по применению зачета, под которым законодатель понимает взаимное погашение встречных однородных требований, срок исполнения которых наступил, не определен или определен моментом востребования ([ст. 410](#) ГК РФ). При зачете не происходит перехода материальных благ от одного лица к другому. Напротив, имеет место прекращение имущественных прав (требований) сторон;

3) при совершении внешнеторговых сделок.

Согласно Федеральному [закону](#) от 8 декабря 2003 года N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности", внешнеторговая деятельность представляет собой деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью. Внешнеторговая деятельность представляет собой часть внешнеэкономической деятельности. В рамках внешнеторговой деятельности заключаются внешнеторговые сделки разных видов. Вышеуказанный Закон дает определение внешнеторговой бартерной сделки, которая предусматривает обмен товарами, услугами, работами, интеллектуальной собственностью, в том числе и в случае, когда наряду с указанным обменом происходит использование денежных и (или) иных платежных средств.

В целом внешнеторговые сделки представляют собой гражданско-правовые договоры, одной из сторон по которым является иностранная организация или предприниматель. Помимо бартерных внешнеторговых сделок, выделяют экспортные и импортные внешнеторговые сделки. Целью совершения внешнеторговых сделок по экспорту товаров (работ, услуг) является их ввоз на таможенную территорию таможенного союза ЕврАзЭС. При совершении импортных сделок товары (работы, услуги) вывозятся с территории таможенного союза;

4) при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком при сделках по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Признаки идентичных и однородных товаров установлены в этой же [статье](#).

3. В перечисленных в [п. 2 комментируемой статьи](#) случаях налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены, исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Существенным вопросом при доначислении налога и пени является правильное установление рыночной цены. Рыночная цена не связана с себестоимостью товаров, работ и услуг. В определенных ситуациях цены могут быть установлены ниже себестоимости, но соответствовать рыночным ценам.

При определении рыночной цены товара (работы, услуги) применяются нормы, закрепленные в [п. 4 - 11 комментируемой статьи](#). При этом учитываются обычные при заключении сделок между независимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, учитываются скидки, вызванные:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Конституционный Суд Российской Федерации подтвердил право налоговых органов на доначисление налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги ([Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 года N 441-О](#)).

Действия налоговых органов по доначислению налога в случае отклонения от рыночной цены могут быть проверены в суде. Как отметил Конституционный Суд РФ, при разрешении вопроса об обоснованности установления налоговыми органами рыночной цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения суд не связан правилами, обязательными для налоговых органов. Судом выясняется доступными ему средствами действительная воля сторон. Корректировка цены сделки для целей налогообложения должна осуществляться налоговыми органами с использованием только тех сведений, средств доказывания, методов установления соответствующих цен и последовательности их применения, которые прямо предусматривает налоговый закон ([Определение Конституционного Суда РФ от 18 сентября 2014 г. N 1822-О](#)), а также только в случаях, когда есть основания полагать, что налогоплательщик искусственно занижает налоговую базу ([Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 года N 442-О](#)).

4. В соответствии с [п. 4 комментируемой статьи](#) рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

В иных случаях (при отсутствии идентичных и однородных товаров, сопоставимых условий) для целей налогообложения применяются цены, установленные по соглашению сторон сделки. Обоснованность таких цен под сомнение ставиться не может, и не допускается доначисление налога и пени в связи с несоответствием цены товара (работы, услуги), определенной сторонами, уровню рыночных цен ([Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9](#)).

5. Для целей налогообложения рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за ее пределами.

Деятельность, связанная с рыночной торговлей, является видом торговой деятельности, которая представляет собой предпринимательскую деятельность, связанную с приобретением и продажей товаров. Торговая деятельность может быть как оптовой, так и розничной ([ст. 2 Федерального закона от 28 декабря 2009 года N 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации"](#)).

Существует значительное количество специализированных рынков, полномочия участников которых регламентируются специальным законодательством. Например, это рынок ценных бумаг, правоотношения на котором регулируются Федеральным [законом](#) от 22 апреля 1996 года N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг", розничные рынки, правоотношения на которых регулируются Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 года N 271-ФЗ "О розничных рынках и о внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации". Имеются финансовый, страховой и иные рынки.

Примером рынка, находящегося за пределами Российской Федерации, является мировой рынок драгоценных металлов. Как отметил Конституционный Суд РФ, определение рыночной цены сделки с драгоценными металлами может, по смыслу [ст. 40 НК РФ](#), производиться с учетом цен соответствующего

мирового рынка ([Определение](#) КС РФ от 28 мая 2013 года N 830-О).

6. В [п. 6 - 7 комментируемой статьи](#) даются легальные определения идентичных и однородных товаров для цели определения рыночной цены товара. Данные определения соответствуют определениям идентичных и однородных товаров в [ст. 38](#) НК РФ, где они установлены в целях определения объекта налогообложения.

Идентичными товарами при определении их рыночной цены признаются товары, имеющие одинаковые характеристики для них основные признаки.

Однородные товары имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции или быть коммерчески взаимозаменяемыми.

Признаками идентичных товаров являются физические характеристики, качество, функциональное назначение, страна происхождения, производитель, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак. При определении идентичности работ и услуг учитываются характеристики подрядчика, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак.

Однородность товаров определяется по меньшему числу признаков, в числе которых: качество, товарный знак, репутация на рынке, а для работ и услуг - вид работ (услуг), их объем, уникальность и коммерческая взаимозаменяемость.

При признании товаров однородными допускаются некоторые различия в их физических характеристиках. Такие различия не должны влиять на возможность товаров выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

Сходные понятия однородных и идентичных товаров (для цели определения начальной или максимальной цены государственного или муниципального контракта) закреплены в [ст. 22](#) Федерального закона от 5 апреля 2013 года N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд". В указанном Законе идентичными признаются товары, работы и услуги, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки, а однородными - товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

Согласно судебной практике, например, к идентичным или однородным товарам относится нефть, добываемая в разных регионах Российской Федерации, ввиду наличия транспортных путей для ее перемещения ([Определение](#) Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 5 сентября 2012 года N ВАС-8277/12).

7. Согласно [п. 8 комментируемой статьи](#), при определении рыночных цен товаров, работ или услуг принимаются во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами принимаются во внимание только в случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты сделок.

Данное правило определяет действия налоговых органов в случаях определения цены по таким сделкам, которые, по мнению налоговых органов, подлежат налоговому контролю за установлением цены ([п. 2 комментируемой статьи](#)). В качестве рыночных цен для сравнения с ценами по контролируемым сделкам допускается брать цены только тех сделок, которые заключены между независимыми лицами.

Для определения цены по сделке между взаимозависимыми лицами приняты специальные правила, установленные в [разделе V.1](#) НК РФ "Взаимозависимые лица, общие положения о ценах и налогообложении, налоговый контроль в связи с совершением сделок". Для таких сделок определяются цены по сопоставимым сделкам, отклонение от которых служит основанием для доначисления налога.

8. Как установлено в [п. 9 комментируемой статьи](#), при определении рыночных цен товара (работы или услуги), кроме критериев идентичных и однородных сделок, необходимо также принимать во внимание такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут влиять на ценовую политику налогоплательщика и его контрагентов. При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью сравнительных коэффициентов.

Метод идентичности (однородности) товаров для определения цены является для налоговых органов основным, а метод цены последующей реализации и затратный метод - вспомогательными (дополнительными) <83>.

<83> Демин А.В. [Налоговое право России: Учебное пособие](#). Красноярск, 2006.

Закрепленное в НК РФ правило сопоставимости цен может быть сопоставлено с принципом определения цены сделки, который установлен в [пункте 3 ст. 424](#) ГК РФ, согласно которому в случаях, когда в возмездном договоре цена не предусмотрена и не может быть определена, исходя из положений договора, исполнение договора должно быть оплачено по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары, работы или услуги.



9. **Пункт 10 комментируемой статьи** посвящен вспомогательным методам определения цены при отсутствии на соответствующем рынке сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены. Могут использоваться следующие методы:

- метод цены последующей реализации;
- затратный метод.

При методе последующей реализации рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность между ценой, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем при последующей их реализации (перепродаже), и суммой обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При затратном методе рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты. Затратный метод может использоваться только при невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем).

В отличие от налоговых органов суд при рассмотрении дела о доначислении налогов может принимать любые значимые обстоятельства, имеющие значение для определения цены сделки.

Для сравнения: **ст. 22** Федерального закона от 5 апреля 2013 года N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" содержит более широкий перечень методов для определения начальной цены для заключения контракта с единственным поставщиком. Помимо приоритетного метода сопоставимых рыночных цен, который здесь именуется также анализом рынка, имеются нормативный метод, тарифный метод, проектно-сметный метод, затратный метод.

Нормативный метод заключается в расчете цен исходя из установленных уполномоченными органами публичной власти требований к закупаемым товарам. Тарифный метод связан с использованием государственных регулируемых цен (тарифов), что соответствует правилу применения регулируемых цен, установленному в **п. 13 комментируемой статьи**. Проектно-сметный метод связан с определением цен на строительство, реконструкцию и капитальный ремонт, а также работ по сохранению объекта культурного наследия исходя из проектной документации, основанной на сметных нормах.

10. Согласно **п. 11 комментируемой статьи**, при определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги или биржевых котировках.

НК РФ не расшифровывает понятие официальных источников, в силу чего допускается его разнообразное толкование. В качестве источников информации о ценах может быть:

- официальная информация о биржевых котировках (состоявшихся сделках) на ближайшей к месту нахождения (месту жительства) продавца (покупателя) бирже, а при отсутствии сделок на указанной бирже либо при реализации (приобретении) на другой бирже - информация о биржевых котировках, состоявшихся сделках на этой другой бирже, или информация о международных биржевых котировках (мировых рынках), а также котировках Минфина России по государственному ценным бумагам и обязательствам;

- информация государственных органов по статистике, органов, регулирующих ценообразование, и иных уполномоченных органов;

- информация о рыночных ценах, опубликованная в печатных изданиях или доведенная до сведения общественности средствами массовой информации.

Для сделок между взаимозависимыми лицами в **ст. 105.6** НК РФ установлен перечень информации, допустимой для сопоставления условий сделок налоговыми органами. Это:

- сведения о ценах и котировках российских и иностранных бирж;
- таможенная статистика внешней торговли Российской Федерации, публикуемая или предоставляемая по запросу федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела (в Российской Федерации таким органом является Федеральная таможенная служба);

- сведения о ценах и биржевых котировках, содержащихся в официальных источниках информации уполномоченных органов государственной власти и местного самоуправления в соответствии с законодательством Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами, официальных источниках информации иностранных государств или международных организаций либо в иных опубликованных и общедоступных изданиях и информационных системах;

- данные информационно-ценовых агентств;
- информация о сделках, совершенных налогоплательщиком.

При отсутствии или недостаточности информации налоговый орган может использовать сведения, полученные из бухгалтерской или статистической отчетности организаций.

При этом в НК РФ специально указано, что при сопоставлении для целей налогообложения условий сделки между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, используются исключительно общедоступные источники информации, а также сведения о налогоплательщике.

Кроме того, налоговые органы для выяснения реальной рыночной цены в случае признаков отклонения цены по сделке вправе привлечь специалиста. Это может быть профессиональный оценщик, действующий в соответствии с Федеральным [законом](#) от 29 июля 1998 года N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации". Необходимость в привлечении профессионального оценщика может возникнуть при реализации налогоплательщиками основных средств, бывших в употреблении, материальных ценностей, морально устаревших или частично потерявших свое первоначальное качество, и т.п. Оценочную деятельность, наряду с аудиторскими услугами, также вправе осуществлять аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2008 года N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности".

11. Согласно [п. 12 комментируемой статьи](#), суд при рассмотрении дела вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь содержанием ст. 40 НК РФ. Применительно к содержанию указанной статьи НК РФ суд при рассмотрении дела может для определения рыночной цены сделки либо для признания (отказа в признании) лиц взаимозависимыми принять любые обстоятельства на свое усмотрение.

Данное положение неоднократно подтверждено практикой Конституционного Суда Российской Федерации и арбитражной практикой и является гарантией реализации принципа самостоятельности судов и независимости судей. Этот принцип закреплен в [ст. 5](#) Федерального конституционного закона от 31 декабря 1996 года N 1-ФКЗ "О судебной системе Российской Федерации", а также в [ст. 5](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и [ст. 8](#) Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, а также в [Законе](#) Российской Федерации от 26 июня 1992 года N 3132-1 "О статусе судей в Российской Федерации". Из закрепленного в [ст. 10](#) Конституции Российской Федерации принципа разделения властей следует, что судебная власть самостоятельна и действует независимо от законодательной и исполнительной власти.

12. В соответствии с [п. 13 комментируемой статьи](#) при реализации товаров (работ, услуг) по государственному регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством РФ, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).

Государственное регулирование цен может осуществляться в отношении естественных монополий. Данное право органов государственного регулирования естественных монополий закреплено в [ст. 6](#) Федерального закона от 17 августа 1995 г. N 147-ФЗ "О естественных монополиях". Выразиться такое регулирование может в определении (установлении) цен (тарифов) или их предельного уровня.

В соответствии со [ст. 20](#) Федерального закона от 26 марта 2003 года N 35-ФЗ "Об электроэнергетике" в электроэнергетике применяется государственное регулирование цен (тарифов) на отдельные виды продукции (услуг), перечень которых определяется федеральными законами, и государственный контроль (надзор) за регулируемым государством ценами (тарифами).

[Постановлением](#) Правительства РФ от 7 марта 1995 года N 239 "О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)" утверждены перечни продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления, на которые государственное регулирование цен осуществляют Правительство Российской Федерации и органы государственной власти субъектов Российской Федерации.

В том случае, если в конкретном регионе органом государственного регулирования естественных монополий установлен нижний и (или) верхний предельный уровень цен (тарифов) на соответствующие товары (работы, услуги), то реализация ниже нижнего предельного уровня цен и (или) выше верхнего предельного уровня цен без нарушения законодательства о ценообразовании невозможна.

Некоторые особенности существуют при налогообложении товаров, работ и услуг по государственным регулируемым ценам в случае, если поставщикам или получателям предоставляются субсидии из бюджета либо льготы. В этом случае, согласно [ст. 154](#) НК РФ, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Суммы субсидий или льгот при определении налогооблагаемой базы в указанном случае не учитываются.

В соответствии с [п. 14 комментируемой статьи](#) положения, предусмотренные [п. 3, 10 этой статьи](#), при определении рыночных цен финансовых инструментов (фьючерсов, опционов, свопов и иных сделок финансовых деривативов), срочных сделок и рыночных цен ценных бумаг применяются с учетом особенностей, предусмотренных [гл. 25](#) НК РФ.

Не во всех случаях факт государственного регулирования цен и тарифов является однозначным. В этом случае спорный вопрос разрешается судом. Например, цены по сделкам, предметом которых является серебро, определяются в порядке, установленном законом, то есть относятся к государственным регулируемым ценам (

**Постановление** Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10 июля 2012 года N 17713/11).

13. Рыночные цены финансовых инструментов срочных сделок и ценных бумаг применяются с учетом особенностей, предусмотренных **главами 23** "Налог на доходы физических лиц" и **25** "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Финансовые инструменты и ценные бумаги являются предметом торговли на финансовых рынках и рынке ценных бумаг. Сделки с ними обладают спецификой, для контроля цены по таким сделкам неприменим ни один из методов контроля цены, установленных в **п. 10 комментируемой статьи**, к которым относятся метод идентичности (однородности), метод последующей реализации и затратный метод.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в **Постановлении** от 25 мая 2004 года N 13860/03 указал, что при реализации акций "расчетная цена определяется в целях ее сравнения с фактической ценой продажи и необходима для вывода о допустимости принятия для исчисления налоговой базы цены, по которой акции фактически проданы налогоплательщиком, либо о необходимости ее корректировки".

Для определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в соответствии с **п. 3 ст. 280** НК РФ устанавливается особый порядок (в настоящее время этот **Порядок** установлен Приказом Федеральной службы по финансовым рынкам от 9 ноября 2010 года N 10-66/пз-н).

Статья 41. Принципы определения доходов

Комментарий к **статье 41**

**Ст. 41** НК РФ устанавливает, что под доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Такая выгода определяется в соответствии с **гл. 23** и **25** НК РФ "Налог на доходы физических лиц" и "Налог на прибыль организаций".

Таким образом, доход определяется как экономическая выгода, что является не единственным значением данного термина. Например, для целей бухгалтерского учета Приказом Минфина России от 9 ноября 2006 года N 07-05-06/268 установлено, что объект основных средств может быть списан с бухгалтерского учета в случае, если не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Экономическую выгоду не следует путать с налоговой выгодой, которая представляет собой, согласно **Постановлению** Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды", уменьшение налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, права на возврат налога из бюджета.

Неясность точного значения термина "экономическая выгода", применяемого в **НК РФ**, требует использования для определения дохода следующих дополнительных признаков:

- доход может быть получен как в денежной, так и натуральной форме;
- для целей налогообложения доход подлежит оценке и учету, которые осуществляются в денежной форме;
- применительно к каждому налогу в отдельности в соответствующих главах части второй **НК РФ** устанавливаются самостоятельные принципы определения доходов.

Доход представляет собой вид объекта налогообложения в случае указания на это в законе. Понятие дохода преимущественно связано с получением физическим лицом заработной платы, ренты, дивидендов, процентов и иных доходов, которые представляют собой объекты обложения налогом на доходы физических лиц. Данное понятие связано с трудовой или коммерческой деятельностью и отличается от понятия дохода бюджета, закрепленного в **ст. 6** Бюджетного кодекса Российской Федерации, который представляет собой поступающие в бюджет денежные средства. Кроме того, доход является одной из групп классификации операций сектора государственного управления (**ст. 23.1** БК РФ). Здесь доход представляет собой такие поступления в бюджет, которые не влекут изменения финансовых и нефинансовых активов или обязательств публично-правового образования.

Часто вместо понятия "доход" употребляется понятие прибыли, которая также является объектом налогообложения. Прибыль представляет собой доход от предпринимательской деятельности. Согласно **п. 1 ст. 2** ГК РФ предпринимательская деятельность - это самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Прибыль является объектом налогообложения для налога на прибыль организаций. В целом прибыль можно рассматривать как понятие специальное, которое включается в более общее понятие дохода.

**Ст. 208** и **247** НК РФ раскрывают содержание понятий дохода физического лица, который может быть получен от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации, и

прибыли как объекта налогообложения.

Экономической выгодой (объектом обложения налогом на прибыль) не являются: экономия на процентах за пользование заемными денежными средствами и иная выгода, полученная от беспроцентных займов (например, см. [Постановление](#) Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 6 ноября 2012 года N 7423/12, [Постановление](#) ФАС Дальневосточного округа от 12 марта 2008 г. N Ф03-А73/08-2/445); возмещение расходов, связанных со служебной командировкой (см. [Постановление](#) Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 сентября 2012 года N 4357/12).

Объектом налогообложения может быть только реальная выгода; запланированный, но не полученный доход не может облагаться налогом. Однако выгода в виде "премий" и "бонусов", предусмотренная сторонами сделки и не связанная с изменением цены договора, также может быть отнесена к доходу для целей налогообложения.

Статья 42. Доходы от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации

#### Комментарий к [статье 42](#)

1. Согласно [п. 1 комментируемой статьи](#), доходы налогоплательщика могут быть отнесены к доходам от источников в Российской Федерации или к доходам от источников за пределами Российской Федерации в соответствии с [гл. 23](#) "Налог на доходы физических лиц" и [гл. 25](#) "Налог на прибыль организаций" НК РФ. Данное положение фактически дублирует содержание [ст. 41](#) НК РФ и [ст. 208](#) и [247](#) НК РФ.

Разделение в учете доходов на две группы в зависимости от происхождения их источника - в Российской Федерации или за пределами Российской Федерации необходимо для избежания двойного налогообложения.

Согласно [ст. 208](#) НК РФ, к доходам физического лица от источников в Российской Федерации относятся:

- дивиденды и проценты, полученные от российской организации и от российских индивидуальных предпринимателей или российского обособленного подразделения иностранной организации;
- страховые выплаты;
- доходы от авторских и смежных прав, полученные в Российской Федерации;
- доходы, полученные от аренды имущества, находящегося в Российской Федерации;
- доходы от реализации имущества, находящегося в Российской Федерации;
- доходы от российских ценных бумаг и акций;
- вознаграждение за труд или работу, полученные в Российской Федерации (от резидента Российской Федерации);
- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные в соответствии с российским законодательством;
- доходы, полученные от использования любых транспортных средств в Российской Федерации;
- доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации;
- выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц.

К доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся:

- дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации;
- доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских и смежных прав;
- доходы от аренды или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;
- доходы от реализации имущества, ценных бумаг, прав требования, находящихся за пределами Российской Федерации;
- вознаграждение за труд или работу, совершение действия за пределами Российской Федерации;
- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные в соответствии с иностранным законодательством;
- доходы от использования любых транспортных средств за пределами Российской Федерации.

Данные перечни являются открытыми, доходами физического лица признаются и иные суммы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления деятельности в Российской Федерации или за ее пределами.

В [гл. 25](#) НК РФ для российских налогоплательщиков не выделяется прибыль, полученная от источников в Российской Федерации или за пределами Российской Федерации. В то же время налогоплательщики для целей обложения налогом на прибыль разделены на: российских налогоплательщиков; иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства; иные



иностранные организации, получающие доход от источников в Российской Федерации, а также на консолидированные группы налогоплательщиков.

Согласно [ст. 248](#) НК РФ, к доходам (для исчисления налога на прибыль) относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы, понятие и перечень которых установлены [ст. 249, 250](#) НК РФ соответственно. Перечень доходов, не учитываемых для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, установлен в [ст. 250](#) НК РФ. Доходы, полученные в Российской Федерации иностранной организацией, не имеющей постоянного представительства, определяются в соответствии со [ст. 309](#) НК РФ.

2. Согласно [п. 2 комментируемой статьи](#), если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в Российской Федерации либо за пределами Российской Федерации, определение вида источника осуществляется уполномоченным федеральным органом исполнительной власти по контролю в области налогов и сборов. Таким органом является Федеральная налоговая служба, согласно [п. 1](#) Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года N 506.

Существует, однако, значительное количество ситуаций, когда указанным правом обладает не Федеральная налоговая служба, а Министерство финансов Российской Федерации.

В первую очередь, согласно [ст. 208](#) НК РФ, для определения объекта обложения налогом на доходы физических лиц (в случае неопределенности) отнесение доходов к полученным от источников в Российской Федерации или за ее пределами осуществляется Министерством финансов Российской Федерации. Во-вторых, аналогичные полномочия в отношении объекта налогообложения налогом на прибыль могут быть установлены международным договором. Например, согласно [ст. 3](#) Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики от 13 апреля 2000 года "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал" правом отнесения, применительно к Российской Федерации, обладает Министерство финансов РФ или его уполномоченные представители.

Уполномоченный орган принимает решение об отнесении источника того или иного дохода к находящемуся в Российской Федерации или за ее пределами, как правило, на основании обращения налогового агента, но также и в рамках осуществления налогового контроля.

Норма, содержащаяся в [п. 2 ст. 42](#) НК РФ, может быть названа юридической фикцией, так как позволяет признать несуществующее существующим по субъективному усмотрению уполномоченного органа власти.

## Статья 43. Дивиденды и проценты

### Комментарий к [статье 43](#)

1. Согласно [п. 1 комментируемой статьи](#), дивидендом признается любой доход, полученный участником от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим ему акциям (долям) пропорционально их весу в уставном капитале этой организации. К дивидендам относятся любые иные доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации и относящиеся к дивидендам по законодательству иностранных государств.

Можно сказать, что для целей налогообложения дивидендами выступают любые формы распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налогов. Таким образом, для целей налогообложения дивидендами может быть признана прибыль, распределяемая между участниками коммерческих корпоративных организаций, организационно-правовые формы которых установлены в [параграфе втором гл. 4](#) Гражданского кодекса РФ. Это, например, могут быть участники акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью или производственного кооператива. Дивиденды могут выплачиваться по итогам отчетных периодов: квартала, полугодия, финансового года и иным.

Порядок выплаты дивидендов акционерным обществом регулируется [ст. 42](#) Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".

Существуют различные типы акций (обыкновенные, привилегированные, дробные), которые предоставляют акционерам - их владельцам различный объем прав, включая права на получение дивидендов. Владельцы привилегированных акций, по которым не определен размер дивиденда, имеют право на получение дивидендов наравне с владельцами обыкновенных акций. Дивиденды по привилегированным акциям в размере, установленном уставом акционерного общества, признаются в целях налогообложения доходами в виде дивидендов в полном объеме.

Согласно судебной и правоприменительной практике, в случае непропорционального распределения между участниками акционерного общества чистой прибыли та часть прибыли, которая распределена непропорционально долям в уставном капитале, не признается для целей налогообложения дивидендами, а учитывается как объект налогообложения по налогу на прибыль организаций или по налогу на доходы физических лиц.

В Федеральных законах от 8 февраля 1998 г. [N 14-ФЗ](#) "Об обществах с ограниченной ответственностью" и от 8 мая 1996 г. [N 41-ФЗ](#) "О производственных кооперативах" термин "дивиденды" не используется, а говорится о периодическом распределении чистой прибыли пропорционально долям в уставном капитале (между участниками общества с ограниченной ответственностью) или в соответствии с личным участием или размером паевого взноса (между членами производственного кооператива).

2. [Пункт 2 комментируемой статьи](#) устанавливает, что не признаются дивидендами:

- выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;

- выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;

- выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

[Главой 25](#) НК РФ предусмотрены особенности налогообложения иностранных организаций. При этом доход, получаемый иностранной организацией в результате распределения в ее пользу прибыли или имущества организации, иных лиц при их ликвидации, подлежит налогообложению в той части, в которой он превышает взнос этого иностранного лица.

3. Процентами, согласно [п. 3 комментируемой статьи](#), признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Процент - это фиксированный доход, его уплата не обусловлена результатами деятельности должника.

Доход в форме процентов может быть получен, например, по следующим гражданско-правовым обязательствам:

- заем ([ст. 807](#) ГК РФ);

- коммерческий и банковский кредит ([ст. 819](#) ГК РФ);

- товарный кредит ([ст. 822](#) ГК РФ);

- банковский вклад ([ст. 834](#) ГК РФ);

- финансирование под уступку денежного требования ([ст. 824](#) ГК РФ).

Кроме того, процент уплачивается за пользование чужими денежными средствами или иными вещами ([ст. 395](#) ГК РФ).

В том случае, если организация выплачивает проценты по долговым обязательствам, в том числе по банковскому кредиту, то такие проценты, согласно [ст. 269](#) НК РФ, признаются расходом. Согласно [п. 4 этой же статьи](#) НК РФ, положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, порядок расчета которых установлен в этой же статье НК РФ, приравнивается к дивидендам и облагается налогом на прибыль. Ставки налогообложения дивидендов налогом на прибыль установлены [п. 3 ст. 284](#) НК РФ и могут иметь размер от нуля до пятнадцати процентов дохода.

Согласно арбитражной практике, процентами следует считать только заранее заявленный доход по долговому обязательству. Суммовая разница, возникающая в связи с изменением курса валюты в виде разницы между суммой денежных средств, полученных и возвращенных по займу, не может быть признана процентами и ограничена в возможности ее отнесения в состав расходов при исчислении налога на прибыль (см., например, [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 06.11.2012 N 7423/12).

Порядок ведения налогового учета доходов (расходов) в виде процентов по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также процентов по ценным бумагам и другим долговым обязательствам установлен [ст. 328](#) НК РФ. Предусмотрено, что налогоплательщик самостоятельно отражает сумму доходов (расходов) в сумме причитающихся процентов в соответствии с условиями заключенных договоров (по ценным бумагам - в соответствии с условиями эмиссии, по векселям - в соответствии с условиями выпуска или передачи) отдельно по каждому виду долгового обязательства.

Если премия (превышение цены приобретения над номиналом долговой ценной бумаги) предусмотрена условиями эмиссии (выпуска) ценной бумаги, то в налоговом учете доходы в виде процентов отражаются с учетом соответствующих условий эмиссии (условий выпуска - для векселей). Если конкретная величина премии не предусмотрена условиями эмиссии (выпуска), то она не может уменьшить процентный доход, подлежащий начислению в целях налогообложения.

Согласно арбитражной практике, процентами также следует считать только заранее заявленный доход по долговому обязательству. Суммовая разница, возникающая в связи с изменением курса валюты в виде разницы между суммой денежных средств в рублях, полученных и возвращенных по займу, не может быть признана процентами и ограничена в возможности ее отнесения в состав расходов при исчислении налога на прибыль в момент прекращения указанного обязательства ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 06.11.2012 N 7423/12).

Доходом в виде начисленных процентов признается образующийся у организации - конкурсного кредитора внереализационный доход в виде начисленных процентов на сумму требований конкурсного кредитора к должнику с даты открытия конкурсного производства до даты погашения требований должником.

В целях избежания двойного налогообложения международными соглашениями может быть установлено, что проценты, выплачиваемые резиденту другого государства, могут облагаться налогом в том государстве, в котором они возникают и в соответствии с законодательством этого государства (например, [Соглашение](#) об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 2 марта 1994 года между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан). В указанном Соглашении термин "проценты" означает доход от долговых требований любого вида, вне зависимости от ипотечного обеспечения и от владения правом на участие в прибылях, в частности доход от правительственных ценных бумаг и долговых обязательств, включая премии и выигрыши по этим ценным бумагам и долговым обязательствам.

## Глава 8. ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Статья 44. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога или сбора

Комментарий к [статье 44](#)

1. Комментируемая статья определяет общие условия и порядок возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора. Согласно [п. 1 ст. 44](#) НК РФ обязанность по уплате налогов или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или принятых в соответствии с ним законов.

Уплата налога или сбора является основным способом прекращения обязанности по уплате налога или сбора. При нормальном течении обстоятельств налоговая обязанность должна прекращаться уплатой налога. В силу [пункта 1 ст. 45](#) НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. На это указано Конституционным Судом Российской Федерации в [Определении](#) от 22 января 2004 г. N 41-О, согласно которому в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, т.е. от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму в бюджет.

2. Законодательством о налогах и сборах предусмотрен ряд случаев, когда действия, связанные с уплатой налога (сбора), производятся за налогоплательщика (плательщика сбора) иным уполномоченным лицом.

Прежде всего полномочия по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет налога имеются у налоговых агентов, статус которых установлен в ст. 24 НК РФ. При этом, согласно [пункту 4 ст. 24](#) НК РФ, при перечислении налога налоговым агентом считается, что его уплата производится самим налогоплательщиком. В отличие от ситуации с налоговым агентом, несмотря на содержание [п. 1 ст. 45](#) НК РФ, существуют случаи, когда налоговая обязанность может быть исполнена другим лицом. В частности:

- обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками) в порядке, установленном [ст. 50](#) НК РФ;

- обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, которое обязано уплатить всю не уплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы ([ст. 51](#) НК РФ);

- обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется его опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица в размере всей неуплаченной суммы налогов и сборов, а также пени и штрафов ([ст. 51](#) НК РФ);

- банк наделен правом бесспорного списания со счета налогоплательщика средств на основании инкассового поручения налогового органа о взыскании недоимки, пени и штрафов в соответствии со [ст. 46](#) НК РФ;

- судебный пристав-исполнитель осуществляет взыскание недоимки по налогу на основании решения суда за счет денежных средств и иного имущества налогоплательщика.

Возникает обязанность по уплате конкретного налога или сбора с момента появления обстоятельств, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах раздельно по каждому налогу или сбору. Эта обязанность возникает у налогоплательщика и плательщика сбора, которым может быть физическое лицо, юридическое лицо или ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков, статус которого определен в [ст. 25.1](#) НК РФ. Обязанность по уплате налога или сбора является субъективной, имеет личный характер. Например, установление законодательством о налогах и сборах нового налога или сбора еще не означает возникновения налоговой обязанности, которое зависит от обстоятельств, непосредственно

связанных с налогоплательщиком и касающихся объекта налогообложения по конкретному налогу.

Изменение и прекращение обязанности по уплате налога, в отличие от возникновения данной обязанности, подчиняются единым правилам. Нужно заметить, что налоговая задолженность может существовать и после прекращения обязанности у физического или юридического лица, а также участника консолидированной группы налогоплательщиков по уплате конкретного налога или сбора. Например, со смертью налогоплательщика прекращается его субъективная обязанность по уплате налога или сбора, но налоговое обязательство остается и возлагается на наследников умершего лица, которые обязаны погасить налоговую задолженность за счет наследуемого имущества.

Также и ликвидация организации-налогоплательщика не может быть признана окончательной до проведения всех расчетов с бюджетом, в том числе по погашению налоговой задолженности. Такая обязанность может быть возложена, например, на ликвидационную комиссию, которая действует до полной ликвидации организации. В случае реорганизации юридического лица налоговая обязанность переходит к ее правопреемнику.

Моментом исполнения обязанности по уплате налога и сбора, согласно позиции Конституционного Суда Российской Федерации (далее - КС РФ), является фактически происшедшее изъятие части имущества налогоплательщика (плательщика сбора), предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога, после чего имущество налогоплательщика уже изъято, т.е. налог уплачен (**Постановление** КС РФ от 12 октября 1998 года N 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации").

Подробно исполнение налоговой обязанности урегулировано в **п. 3 ст. 45** НК РФ, где указано, что данный момент связан со следующими обстоятельствами:

- предъявлением в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа (в том числе юридическим и физическим лицом);

- моментом отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации (такой организацией может быть казенное учреждение, которое в силу **пункта 4 ст. 161** Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - БК РФ) осуществляет свои денежные операции исключительно через лицевые счета, открытые в органах федерального казначейства);

- днем внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

- днем вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога в порядке, установленном **гл. 12** НК РФ;

- днем удержания сумм налога налоговым агентом, если на него возложена такая обязанность;

- днем уплаты декларационного платежа в соответствии с Федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физических лицами (то есть применения налоговой амнистии, например, в соответствии с Федеральным **законом** от 30 декабря 2006 года N 269-ФЗ "Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами").

При этом согласно **подпункту 5 пункта 3 ст. 45** НК РФ в случае, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена на налогового агента, обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня удержания сумм налога налоговым агентом (**Постановление** ВАС РФ от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"). Что касается налогового агента, то его обязанность по уплате налога после удержания средств у налогоплательщика считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа (см., например, **Постановление** Президиума ВАС РФ от 23 июля 2013 года N 784/13).

3. В **п. 3 комментируемой статьи** указан перечень обстоятельств, которые служат основаниями прекращения обязанности по уплате налога и (или) сбора. К таким обстоятельствам относятся:

- уплата налога и (или) сбора;

- смерть налогоплательщика (плательщика сбора) или признание его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации;

- ликвидация организации-налогоплательщика (плательщика сборов);



- иные обстоятельства, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате конкретного налога и сбора.

Согласно [ст. 17](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), правоспособность гражданина возникает в момент его рождения и прекращается смертью. С прекращением правоспособности (смертью) гражданина прекращается и его обязанность по уплате налога и сбора. Аналогичные последствия имеет объявление судом гражданина умершим (юридическая смерть), если в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение пяти лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, - в течение шести месяцев, согласно [ст. 45](#) ГК РФ. Следует отметить, что в соответствии с комментируемой статьей задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества.

Согласно [ст. 47](#) ГК РФ смерть гражданина является обстоятельством, отнесенным к числу актов гражданского состояния и, следовательно, подлежащим государственной регистрации. Такая регистрация представляет собой юридический акт признания и удостоверения смерти гражданина со стороны государства. Она осуществляется органами записи актов гражданского состояния, образованными органами государственной власти субъектов Российской Федерации, с выдачей соответствующих свидетельств.

В соответствии со [ст. 5](#) Федерального закона от 15 ноября 1997 г. N 143-ФЗ "Об актах гражданского состояния" (далее - Закон об актах гражданского состояния) государственная регистрация актов гражданского состояния граждан Российской Федерации, проживающих за пределами территории Российской Федерации, производится консульскими учреждениями Российской Федерации.

Согласно [ст. 12](#) Закона об актах гражданского состояния, сведения о государственной регистрации смерти передаются органом записи актов гражданского состояния в территориальные налоговые органы. Основанием для регистрации смерти, согласно [ст. 64](#) Закона об актах гражданского состояния, является:

- документ о смерти, выданный медицинской организацией, индивидуальным предпринимателем, осуществляющим медицинскую деятельность, или в случае, предусмотренном Федеральным [законом](#) от 5 июня 2012 года N 50-ФЗ "О регулировании деятельности российских граждан и российских юридических лиц в Антарктике", другим уполномоченным лицом;

- решение суда об установлении факта смерти или об объявлении лица умершим, вступившее в законную силу;

- документ, выданный компетентными органами, о факте смерти лица, необоснованно репрессированного и впоследствии реабилитированного на основании закона о реабилитации жертв политических репрессий.

Согласно [ст. 65](#) указанного Закона, государственная регистрация смерти производится органом записи актов гражданского состояния по последнему месту жительства умершего, месту наступления смерти, месту обнаружения тела умершего, месту нахождения организации, выдавшей документ о смерти, месту жительства родителей (одного из родителей), детей, пережившего супруга или по месту нахождения суда, вынесшего решение об установлении факта смерти или объявлении лица умершим. В случае если смерть наступила на судне, в поезде, в самолете или в другом транспортном средстве во время его следования, государственная регистрация смерти может быть произведена органом записи актов гражданского состояния, расположенным на территории, в пределах которой умерший был снят с транспортного средства. В случае если смерть наступила в экспедиции, на полярной станции или в отдаленной местности, в которой нет органов записи актов гражданского состояния, государственная регистрация смерти может быть произведена в ближайшем к фактическому месту смерти органе записи актов гражданского состояния.

Заявить о смерти устно или в письменной форме в орган записи актов гражданского состояния обязаны:

- супруг (супруга), другие члены семьи умершего, а также любое другое лицо, присутствовавшее в момент смерти или иным образом информированное о наступлении смерти;

- медицинская организация или учреждение социальной защиты населения в случае, если смерть наступила в период пребывания лица в данных организации или учреждении;

- учреждение, исполняющее наказание, в случае, если смерть осужденного наступила в период отбывания им наказания в местах лишения свободы;

- орган внутренних дел в случае, если смерть осужденного наступила вследствие приведения в исполнение исключительной меры наказания (смертной казни);

- орган дознания или следствия в случае, если проводится расследование в связи со смертью лица или по факту смерти, когда личность умершего не установлена;

- командир воинской части в случае, если смерть наступила в период прохождения лицом военной службы.

Заявление о смерти должно быть сделано не позднее чем через три дня со дня наступления смерти или со дня обнаружения тела умершего.

Государственная регистрация смерти гражданина предполагает совершение записи акта о смерти, а также выдачу свидетельства о смерти.

Свидетельство о смерти содержит следующие сведения:

- фамилия, имя, отчество, дата и место рождения, гражданство, дата и место смерти умершего;
- дата составления и номер записи акта о смерти;
- место государственной регистрации смерти (наименование органа записи актов гражданского состояния, которым произведена государственная регистрация смерти);
- дата выдачи свидетельства о смерти.

Согласно [п. 1 ст. 61](#) ГК РФ ликвидация представляет собой прекращение юридического лица без правопреемства. Ликвидация может быть добровольной или принудительной. В первом случае она производится по решению участников либо уполномоченного органа юридического лица. Причиной добровольной ликвидации могут, например, служить следующие обстоятельства: истечение срока, на который создано юридическое лицо, достижение поставленной при его создании цели и т.п. Принудительная ликвидация осуществляется по решению суда. Основанием вынесения такого решения является иск уполномоченных органов исполнительной власти при наличии следующих обстоятельств:

- в связи с допущенными при его создании грубыми нарушениями закона, если эти нарушения носят неустранимый характер;
- в случае осуществления юридическим лицом деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) либо при отсутствии обязательного членства в саморегулируемой организации или необходимого в силу закона свидетельства о допуске к определенному виду работ, выданного саморегулируемой организацией;
- в случае осуществления юридическим лицом деятельности, запрещенной законом, либо с нарушением [Конституции](#) Российской Федерации, либо с другими неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов;
- в случае систематического осуществления общественной организацией, благотворительным и иным фондом, религиозной организацией деятельности, противоречащей уставным целям таких организаций.

Кроме того, организация может быть ликвидирована по иску учредителей (участников) в случае невозможности достижения целей, ради которых она была создана, в том числе в случае, если осуществление деятельности юридического лица становится невозможным или существенно затрудняется.

Перечень оснований для принудительной ликвидации не является закрытым, возможны иные предусмотренные законом случаи.

Ликвидация начинается с того, что участники юридического лица или орган, принявший соответствующее решение, направляют письменное сообщение о предстоящей ликвидации налоговому органу. Указанное сообщение является основанием для внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о том, что данное юридическое лицо находится в процессе ликвидации.

Лица, выступившие с инициативой ликвидации юридического лица, сами же назначают ликвидационную комиссию или наделяют ее функциями единоличного ликвидатора. Персональный состав ликвидационной комиссии, а также порядок и сроки проведения ликвидации должны быть согласованы с налоговым органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц.

На протяжении всего хода ликвидации юридическое лицо продолжает существовать в качестве субъекта гражданского оборота и налогообложения, которым управляет ликвидационная комиссия. Ликвидационная комиссия выступает в суде от имени ликвидируемого юридического лица и производит погашение его кредиторской задолженности, в том числе по налогам и сборам.

Ликвидационная комиссия составляет промежуточный баланс, утверждаемый участниками или органом, принявшим решение о ликвидации, по согласованию с налоговым органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц. Промежуточный баланс должен содержать данные о том, что представляет собой имущество юридического лица, какие именно требования кредиторов удалось выявить и каков результат их рассмотрения.

Требования кредиторов удовлетворяются за счет имеющихся у юридического лица денежных средств, а при недостаточности этих средств - из сумм, вырученных от реализации принадлежащего ему имущества. Погашение кредиторской задолженности начинается со дня утверждения и согласования промежуточного баланса. После исполнения обязательств юридического лица ликвидационная комиссия составляет окончательный ликвидационный баланс, которым завершает расчеты с кредиторами. Баланс должен быть утвержден собственником имущества или органом, принявшим решение о ликвидации, и, кроме того, согласован с налоговым органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц. После утверждения ликвидационного баланса в Единый государственный реестр юридических лиц вносится запись о ликвидации юридического лица. Именно с этого момента юридическое лицо признается прекратившим свое существование в качестве субъекта гражданского оборота и налогообложения.

Перечень оснований прекращения обязанности по уплате налога или сбора, установленный в [пункте 3 комментируемой статьи](#), является открытым и содержит отсылку на возникновение иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает соответствующие последствия. В числе таких обстоятельств можно, например, назвать:

- отмену налога или сбора либо снижение налоговой ставки в том случае, если они имеют обратную силу,

как это предусмотрено в [п. 4 ст. 5 НК РФ](#);

- уплату налога поручителем в силу договора поручительства перед налоговыми органами, согласно которому он обязуется исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней, как это предусмотрено [ст. 74 НК РФ](#);

- признание задолженности (недоимки) безнадежной к взысканию и ее списание в соответствии со [ст. 59 НК РФ](#);

- принятие судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, а также задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения определения об отказе в восстановлении пропущенного срока для подачи заявления о взыскании в суд, в соответствии со [ст. 59 НК РФ](#);

- вынесение судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства в связи с невозможностью взыскания, если через пять лет с даты образования недоимки совокупный размер задолженности не превышает размера задолженности, установленного законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения дела о банкротстве, в соответствии со [ст. 59 НК РФ](#).

Рассмотрим подробнее некоторые из этих обстоятельств.

Вынесение судом акта, согласно которому налоговый орган утрачивает право взыскания недоимки по налогу, происходит, как правило, в случае применения к рассматриваемому судом спору срока исковой давности, который согласно [ст. 196 ГК РФ](#) составляет три года. Например, согласно [подпункту 4 пункта 2 ст. 45 НК РФ](#) в случае, если обязанность по уплате налога возникла у организации или индивидуального предпринимателя по результатам проверки налоговыми органами полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, взыскание налога осуществляется исключительно в судебном порядке. В случае, если с момента установления налоговым органом задолженности либо с момента неисполнения налоговой обязанности прошло более трех лет, судом может быть по заявлению стороны спора или самостоятельно применена исковая давность.

Законодательство о несостоятельности (банкротстве) включает в себя принятый в соответствии со [ст. 65 ГК РФ](#) Федеральный закон от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", а также Федеральный закон от 25 февраля 1999 года N 40-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций".

В соответствии с Федеральным законом "О несостоятельности (банкротстве)" в случае проведения в отношении должника процедур, предусмотренных данным Законом, может быть введен мораторий, то есть приостановление исполнения должником денежных обязательств и уплаты обязательных платежей, к числу которых относятся налоги и сборы. Согласно [ст. 3](#) Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)", гражданин считается неспособным исполнить обязанность по уплате обязательных платежей по истечении трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены, и если сумма его обязательств превышает стоимость принадлежащего ему имущества. Также и юридическое лицо считается неспособным исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если такая обязанность не исполнена им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены.

Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)", однако, не является частью законодательства о налогах и сборах и непосредственно не регулирует отношения по прекращению налоговой задолженности. Право принятия решения остается за налоговыми органами, которые действуют в соответствии с законодательством о налогах и сборах, в частности в соответствии со [ст. 59 НК РФ](#), которой предусмотрено признание задолженности безнадежной в случае признания должника банкротом. При этом в ходе процедуры банкротства принимаются меры к взысканию задолженности по налогам и сборам, которая, согласно [ст. 134](#) Федерального закона от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", относится также к третьей группе очередности, вслед за выплатами компенсаций за причинение вреда жизни и здоровью граждан, расчетами по выплате выходных пособий и оплате труда.

Вынесение судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства в связи с невозможностью взыскания налоговой недоимки, согласно [ст. 59 НК РФ](#), происходит в том случае, если через пять лет с даты образования недоимки совокупный размер задолженности не превышает размера задолженности, установленного законодательством Российской Федерации для возбуждения дела о банкротстве. Постановление судебного пристава-исполнителя служит основанием для прекращения исполнительного производства в том случае, если данное исполнительное производство было возбуждено на основании исполнительного документа, выданного налоговым органом в соответствии с [пунктом 5 части 1 ст. 12](#) Федерального закона "Об исполнительном производстве".

Указанный исполнительный документ представляет собой акт налогового органа о взыскании денежных средств с приложением документов, содержащих отметки банков или иных кредитных организаций, в которых открыты расчетные и иные счета должника, о полном или частичном неисполнении требований указанных

органов в связи с отсутствием на счетах должника денежных средств, достаточных для удовлетворения этих требований.

Необходимость выдачи налоговым органом такого исполнительного документа судебному приставу-исполнителю может наступить, например, в случаях, предусмотренных [пунктом 7 ст. 46](#) и [ст. 47](#) НК РФ, при обращении налоговым органом взыскания на наличные средства или иное имущество должника при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) либо его электронных денежных средств или при отсутствии информации о его счетах или о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа. В этом случае взыскание налога производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю. Судебный пристав-исполнитель при наличии обстоятельств, предусмотренных законодательством об исполнительном производстве, вправе прекратить исполнительное производство, после чего налоговый орган получает право прекратить взыскание недоимки, что одновременно прекращает обязанность по уплате налога или сбора.

## Статья 45. Исполнение обязанности по уплате налога или сбора

### Комментарий к [статье 45](#)

1. [Статья 45](#) регулирует целый спектр вопросов, связанных с исполнением обязанности по уплате налога или сбора, в числе которых критерии и формы исполнения налоговой обязанности, определение момента и надлежащего порядка ее исполнения, последствия неисполнения и даже оформление поручения на перечисление налогов в бюджетную систему. Часть этих вопросов раскрывается также в других [статьях главы 8](#) НК РФ.

Исполнение обязанности по уплате налога или сбора состоит в совершении налогоплательщиком (плательщиком сбора) действий по исчислению налога (сбора) и перечислению его суммы в бюджет по установленной форме. В основе данной деятельности лежат следующие принципы:

- самостоятельность уплаты налога или сбора;
- обязательность уплаты налога или сбора;
- реальность уплаты налога или сбора;
- исполнение обязанности по уплате налога и сбора надлежащим образом;
- исполнение обязанности по уплате налога или сбора под контролем налоговых органов.

2. Самостоятельность. Согласно [ст. 35](#) Конституции Российской Федерации, никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Данному положению соответствует [пункт 1 комментируемой статьи](#), согласно которому налогоплательщик (плательщик сбора) обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (сбора), если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Взыскание недоимки по налогу с физического лица, согласно [ст. 48](#) НК РФ, производится только в судебном порядке.

Согласно позиции КС РФ, положения [пунктов 1 и 2 статьи 45](#) НК РФ в их взаимосвязи свидетельствуют о том, что в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, т.е. от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. При этом на факт признания обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненной не влияет то, в какой форме - безналичной или наличной - происходит уплата денежных средств. Важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Согласно позиции КС РФ, иное толкование понятия "самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога" приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов. Изложенное полностью распространяется на процесс перечисления налоговыми агентами сумм удержанных ими налогов в бюджет. Самостоятельность исполнения ими этой обязанности заключается в совершении действий по перечислению налогов в бюджет от своего имени и за счет тех денежных средств, которые ими были удержаны из сумм произведенных выплат ([Определение](#) КС РФ от 22 января 2004 г. N 41-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Сибирский тяжпромэлектропроект" и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации").



Вопрос о добросовестности плательщика является немаловажным при рассмотрении споров, связанных с моментом исполнения налоговой обязанности. Например, в случае неплатежеспособности банка может возникнуть ситуация, когда средства на уплату налога с расчетного счета налогоплательщика были списаны, но не перечислены по назначению из-за отсутствия средств на корреспондентском счете. В этом случае налоговая обязанность считается исполненной, если налогоплательщик не знал об этом и при перечислении денежных средств в бюджет действовал добросовестно ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2002 г. N 2257/02).

Самостоятельность исполнения обязанности по уплате налога или сбора не исключает предусмотренных законодательством о налогах и сборах ситуаций, когда исчисление или перечисление налога за налогоплательщика осуществляется от его имени другим уполномоченным лицом. При этом, как указано КС РФ, должны соблюдаться два непереносимых условия: сумма налога уплачивается от имени налогоплательщика и за счет принадлежащих ему денежных средств.

В частности, согласно [подпункту 5 пункта 3 ст. 45](#) НК РФ в случае, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена на налогового агента, обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня удержания сумм налога налоговым агентом. Что касается налогового агента, то его обязанность по уплате налога после удержания средств у налогоплательщика считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа (см., например, [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 23 июля 2013 года N 784/13). Под соответствующим счетом Федерального казначейства здесь имеется в виду единый счет бюджета, на который во исполнение [ст. 215.1](#) и [218](#) Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - БК РФ) зачисляются все доходы всех бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Есть случаи, когда действия, связанные с уплатой налога (сбора), производятся за налогоплательщика (плательщика сбора) иным уполномоченным лицом, помимо налогового агента, и не в принудительном порядке. В частности, такие действия могут осуществляться:

- уполномоченным представителем налогоплательщика ([ст. 29](#) НК РФ);
- правопреемником (правопреемниками) реорганизованного юридического лица в порядке, установленном [ст. 50](#) НК РФ;
- лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, которое обязано уплатить всю не уплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы ([ст. 51](#) НК РФ);
- опекуном физического лица, признанного судом недееспособным, за счет денежных средств этого недееспособного лица в размере всей неуплаченной суммы налогов и сборов, а также пени и штрафов ([ст. 51](#) НК РФ).

Некоторые ситуации, связанные с уплатой налога лицом, не являющимся налогоплательщиком, разбирал КС РФ. Например, в [Определении](#) от 22 января 2004 г. N 41-О указано, что нормы главы 4 "Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах" НК РФ допускают участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ ([пункт 1 ст. 26](#)); законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять ее на основании закона или учредительных документов ([пункт 1 ст. 27](#)); уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах ([пункт 1 ст. 29](#)); уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации ([абзац первый пункта 3 ст. 29](#)); правила, предусмотренные главой 4 Кодекса, распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов ([пункт 4 ст. 26](#)). Из данных положений НК РФ Конституционным Судом РФ сделан вывод, что [пункт 1 ст. 45](#) НК РФ не препятствует участию налогоплательщика в налоговых правоотношениях как лично, так и через представителя. Однако представитель налогоплательщика должен обладать соответствующими полномочиями либо на основании закона или учредительных документов, либо в силу доверенности, выданной в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Кроме того, само представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика - представляемого лица. Следовательно, по правовому смыслу отношений по представительству платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а уплата соответствующих сумм должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, т.е. за счет его собственных средств.

Этот вывод вытекает из положений [пункта 2 комментируемой статьи](#). КС РФ указано, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами - с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу. На факт признания обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненной не влияет то, в какой форме - безналичной или наличной - происходит уплата денежных средств; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств.

[Постановлением](#) Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъясняется, что согласно [пункту 4 ст. 24 НК РФ](#) налоговые агенты перечисляют удержанные у налогоплательщика налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком. [Подпункт 5 пункта 3 ст. 45 НК РФ](#) предусматривает, что в случае, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена на налогового агента, обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня удержания сумм налога налоговым агентом. При этом, принимая во внимание характер обязанностей налогового агента, необходимо иметь в виду, что он перечисляет в бюджет сумму налога, обязанность по уплате которой лежит на налогоплательщике.

По этому же вопросу в [Определении](#) от 5 марта 2007 года N 16618/06 ВАС РФ указал, что уплата государственной пошлины иным лицом за истца (заявителя) законодательством не предусмотрена. Налог, перечисленный в бюджет филиалом организации-налогоплательщика, следует расценивать как налог, уплаченный самим учреждением ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 22 сентября 2009 г. N 5080/09 по делу N А56-10961/2008).

3. Взыскание налога - ддящийся процесс. На первом этапе налоговым органом направляется налогоплательщику требование об уплате налога с предложением в установленный срок уплатить доначисленную сумму. На втором этапе налоговым органом применяются принудительные меры взыскания, предусмотренные [ст. 46 и 47 НК РФ](#).

При неисполнении или ненадлежащем исполнении обязанности по уплате налога налоговый орган или таможенный орган направляют налогоплательщику требование об уплате налога. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, в порядке, предусмотренном [ст. 46, 48 НК РФ](#), или путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном [ст. 47, 48 НК РФ](#).

Требованием об уплате налога, согласно [ст. 69 НК РФ](#), признается извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога, которое направляется ему в случае наличия недоимки. Требование об уплате налога должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Требование об уплате налога, направляемое физическому лицу, должно содержать также сведения о сроке уплаты налога, установленном законодательством о налогах и сборах. Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней с даты его получения, если не указан иной срок.

Форматы и порядок направления налогоплательщику требования об уплате налога в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи установлены [Приказом](#) Федеральной налоговой службы от 9 декабря 2010 г. N ММВ-7-8/700@ "Об утверждении Порядка направления налогоплательщику требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи".

Таможенные органы стран ЕврАзЭС, согласно [ст. 91](#) Таможенного кодекса Таможенного союза (далее - ТК ТС), осуществляют взыскание неуплаченных таможенных пошлин, налогов в порядке, предусмотренном законодательством государства - члена таможенного союза, таможенным органом которого осуществляется взыскание.

В Российской Федерации порядок взыскания таможенных платежей установлен [ст. 152](#) Федерального закона от 27 ноября 2010 года N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации". Согласно [ст. 152](#) указанного Закона требование об уплате таможенных платежей представляет собой извещение таможенного органа в письменной форме о не уплаченной в установленный срок сумме таможенных платежей, а также об обязанности уплатить в установленный этим требованием срок неуплаченную сумму таможенных платежей, пеней и (или) процентов. Требование об уплате таможенных платежей должно содержать сведения о сумме подлежащих уплате таможенных платежей, размере пеней и (или) процентов, начисленных на день выставления требования, сроке уплаты таможенных пошлин, налогов, сроке исполнения требования, а также о мерах по принудительному взысканию таможенных пошлин, налогов и обеспечению их взыскания, которые применяются в случае неисполнения указанного требования плательщиком, и об основаниях выставления такого требования. Срок исполнения требования об уплате таможенных платежей составляет не менее 10

рабочих дней и не более 20 календарных дней со дня его получения.

**Форма** требования об уплате таможенных платежей и порядок его заполнения утверждены Приказом Федеральной таможенной службы от 30 декабря 2010 года N 2711 "Об утверждении формы требования об уплате таможенных платежей".

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в **Постановлении** от 29 марта 2005 г. N 13592/04 указал, что выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера и перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налога и сбора и носит характер взыскания налоговым органом недоимки.

Согласно **п. 2 комментируемой статьи**, при неуплате производится взыскание налога в порядке, предусмотренном НК РФ. После выставления требования об уплате налога (случае его неисполнения) взыскание налога, согласно НК РФ, может осуществляться в бесспорном или судебном порядке. Согласно **п. 6 этой же статьи** НК РФ, неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога.

По общему правилу взыскание налога с физических лиц осуществляется в судебном порядке, а взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке, за исключением предусмотренных **пунктом 2 ст. 45** НК РФ случаев, в частности:

1) с организации, которой открыт лицевой счет;

2) в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев:

за организациями, являющимися зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий);

за организациями, являющимися основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

за организациями, являющимися зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества основному (преобладающему, участвующему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки;

за организациями, являющимися основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества зависимому (дочернему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки;

3) с организации или индивидуальных предпринимателей, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика;

4) с организации или индивидуальных предпринимателей, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки налоговым органом полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

В качестве организаций, у которых открыты лицевые счета, НК РФ подразумевает государственные и муниципальные учреждения. Лицевые счета открываются в органах федерального казначейства участникам бюджетного процесса, как правило, существующим в форме государственного или муниципального учреждения, которые, согласно **ст. 123.22** ГК РФ, могут быть казенными, бюджетными или автономными. При этом казенные и бюджетные учреждения не обладают полномочиями по открытию счетов в банках и иных кредитных учреждениях, осуществляя свою деятельность исключительно с лицевых счетов, открываемых в органах федерального казначейства.

Статус казенных учреждений установлен **ст. 161** Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - БК РФ), согласно которой финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации и на основании бюджетной сметы через лицевые счета, открытые ему в соответствии с БК РФ, в органах федерального казначейства или в уполномоченных финансовых органах субъектов Российской Федерации.

Финансовое обеспечение бюджетного учреждения, согласно **ст. 9.2** Федерального закона от 12 января 1996 г. N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях", при выполнении им государственного (муниципального)

задания осуществляется в виде субсидий из соответствующего бюджета. Бюджетное учреждение осуществляет операции с поступающими ему в соответствии с законодательством Российской Федерации средствами через лицевые счета, открываемые в территориальном органе федерального казначейства или финансовом органе субъекта Российской Федерации.

Лицевые счета в территориальных органах федерального казначейства, финансовых органах субъектов Российской Федерации или муниципальных образований, органах управления государственным внебюджетным фондом Российской Федерации в ходе исполнения бюджета могут открываться также автономным учреждениям, иным организациям, получающим бюджетные субсидии в установленных бюджетным законодательством случаях в соответствии со [ст. 220.1 БК РФ](#). Порядок открытия и ведения лицевых счетов в Федеральном казначействе установлен Приказом Федерального казначейства от 29 декабря 2012 г. N 24н "О Порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами федерального казначейства".

Исходя из смысла, можно истолковать положение о запрете бесспорного взыскания с организаций, которым открыт лицевой счет, таким образом, что нельзя взыскивать со счетов для учета средств бюджета. В том случае, если деятельность автономного учреждения или иной организации осуществляется через банковские счета, при наличии одновременно лицевого счета в Федеральном казначействе или финансовом органе субъекта РФ, представляется возможным бесспорное взыскание с банковских счетов.

При изменении налогового органом юридической квалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика также установлен запрет на бесспорное (внесудебное) взыскание недоимки по налогу. Такой запрет, однако, не распространяется на случаи доначисления налога по правилам [ст. 40 НК РФ](#), поскольку корректировка исходных цен, используемых для целей исчисления налоговой базы, не может быть расценена как изменение юридической квалификации соответствующих сделок или статуса и характера деятельности налогоплательщика, на что указано [Постановлением](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

3. Реальность уплаты налога или сбора предполагает, что сумма налога или сбора должна быть зачислена на счет соответствующего бюджета (внебюджетного фонда).

Моментом исполнения обязанности по уплате налога и сбора, согласно позиции КС РФ, является фактически произошедшее изъятие части имущества налогоплательщика (плательщика сбора), предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога, после чего имущество налогоплательщика уже изъято, т.е. налог уплачен ([Постановление](#) КС РФ от 12 октября 1998 года N 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации").

Подробно исполнение налоговой обязанности урегулировано в [п. 3 ст. 45 НК РФ](#), где указано, что данный момент связан со следующими обстоятельствами:

- предъявлением в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа (в том числе юридическим и физическим лицом);
- моментом отражения на лицевом счете государственного или муниципального учреждения, открытом в органе федерального казначейства, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации (казенное учреждение в силу [пункта 4 ст. 161](#) Бюджетного кодекса Российской Федерации осуществляет свои денежные операции исключительно через лицевые счета, открытые в органах федерального казначейства);
- днем внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;
- днем вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;
- днем удержания сумм налога налоговым агентом из денежных средств налогоплательщика;
- днем уплаты декларационного платежа в соответствии с Федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами (то есть применения налоговой амнистии, например, в соответствии с Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 года N 269-ФЗ "Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами", когда не требуется представления документов о видах и источниках доходов).

Помимо налогового органа, решение о зачете или возврате налога может вынести суд. В этом случае обязанность налогоплательщика будет исполнена с момента вступления в силу решения суда.

КС РФ неоднократно ([Определение](#) от 25 июля 2001 года N 138-О, [Определение](#) от 10 января 2002 г. N 4-О) отмечал, что конституционная обязанность налогоплательщика по уплате налога должна считаться



исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. Повторное списание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. В рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения - публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет. При этом истолкование [ст. 57 Конституции Российской Федерации](#) не позволяет сделать вывод, что добросовестный налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

Кроме того, КС РФ указал в развитие своей правовой позиции, что [ст. 60 НК РФ](#) установлена обязанность банков исполнять поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства. В случае же неисполнения банком указанной обязанности он несет ответственность, предусмотренную [главой 18 НК РФ](#).

Не допускается формальное списание денежных средств со счета налогоплательщика в банке, при котором сумма налога (сбора) реально не перечисляется в бюджет из-за фактического отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика или на корреспондентском счете банка. В этой связи КС РФ в своем [Определении](#) от 25 июля 2001 года N 138-О разъяснил, что в случае признания банков и налогоплательщиков недобросовестными на них не распространяется правовая позиция Конституционного Суда РФ, в соответствии с которой конституционная обязанность каждого налогоплательщика считается исполненной в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика средств в уплату налога, поскольку, по существу, они от исполнения данной обязанности уклонились. Государство в лице своих налоговых и правоохранительных органов должно осуществлять контроль за порядком исполнения банками публично-правовой функции по перечислению налоговых платежей в бюджет. В связи с этим в случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе - в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов - осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам.

Полномочия банков в связи с отношениями, возникающими в связи с исполнением налоговой обязанности, урегулированы [ст. 60 НК РФ](#).

4. После уплаты налога не допускаются действия (бездействие), направленные на то, чтобы налог не был зачислен на счет бюджета. В этом случае, согласно [п. 4 ст. 45 НК РФ](#), обязанность по уплате налога не признается исполненной. Это, в частности, случаи:

- отзыва налогоплательщиком или возврата банком неисполненного платежного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;
- отзыва налогоплательщиком-организацией, которым открыт лицевой счет, или возврата органом федерального казначейства (иным уполномоченным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов) налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;
- возврата местной администрацией либо организацией федеральной почтовой связи налогоплательщику - физическому лицу наличных денежных средств, принятых для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации;
- неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего непоступление этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на единый счет Федерального казначейства;
- если на день предъявления налогоплательщиком в банк (орган федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету (лицевому счету) и в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации ([ст. 64, 855 ГК РФ](#)) исполняются в первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

Арбитражной практикой подтверждается, что обязательными реквизитами в платежном поручении, без которого обязанность по уплате налога не считается исполненной, являются номер счета Федерального казначейства и наименование банка получателя ([Постановление Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 N 784/13](#)).

Исполнение обязанности по уплате налога и сбора надлежащим образом раскрыто [Постановлением](#) ВАС РФ от 18 декабря 2001 г. N 1322/01, который разъяснил, что обязанность по уплате налога или сбора должна быть исполнена надлежащим образом, то есть в надлежащий срок (или досрочно) и в денежной форме.

Кроме того, обязанность по уплате налога должна быть исполнена самостоятельно, но при надлежащем

исполнении налоговой обязанности проявление самостоятельности возможно только в тех формах и способах, которые установлены налоговым законодательством. Например, [гл. 11](#) НК РФ установлен исчерпывающий перечень способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

Надлежащее исполнение налоговой обязанности может быть только добровольным, а погашение налоговой обязанности через принудительное взыскание уже означает ненадлежащее исполнение налогоплательщиком своей налоговой обязанности.

Согласно позиции ВАС РФ, на срок уплаты налога не может влиять факт ограничения текущих платежей в связи с наличием задолженности и уплатой долгов, отнесенных законом к первоочередным платежам. Обязанность по уплате налога должна исполняться налогоплательщиками самостоятельно в срок, установленный налоговым законодательством, путем предъявления в банк поручения на перечисление налога. Соответствующие поручения должны своевременно предъявляться налогоплательщиками в банк вне зависимости от наличия либо отсутствия достаточного остатка денежных средств на счете ([решение](#) ВАС РФ от 15 июня 2011 г. N ВАС-3674/11).

5. Законодательством о налогах и сборах установлена исключительно денежная форма исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов и сборов. Исключение составляет возможность зачета налога на добычу полезных ископаемых за счет переданной продукции в соответствии с Федеральным [законом](#) от 30 декабря 1995 года N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции".

Согласно [п. 5 ст. 45](#) НК РФ, обязанность по уплате налога осуществляется в валюте Российской Федерации, если иное не предусмотрено НК РФ. [Ст. 27](#) Федерального закона от 10 июля 2002 года N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" определяет, что официальной денежной единицей (валютой) Российской Федерации является рубль, что соответствует [ст. 75](#) Конституции Российской Федерации. НК РФ могут быть установлены исключения из данного правила, например при уплате государственной пошлины за получение российских виз иностранными гражданами ([ст. 333.29](#) НК РФ). В этом случае иностранная валюта перед зачислением в бюджет конвертируется в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации.

6. [Пунктом 6 комментируемой статьи](#) установлено, что неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, что предполагает постоянный контроль налоговых органов за исполнением налогоплательщиком своих обязанностей.

Данная норма практически соответствует [п. 2 этой же статьи](#), которая предусматривает, что в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится его взыскание. Помимо взыскания в судебном порядке с лиц, перечисленных в [п. 2 ст. 45](#) НК РФ, и иных лиц недоимка по налогу может быть взыскана в бесспорном порядке. Такое взыскание производится за счет денежных средств на счетах налогоплательщика ([ст. 46](#) НК РФ), за счет иного имущества налогоплательщика ([ст. 47, 48](#) НК РФ). Принудительное взыскание налога, как правило, сопровождается применением мер налоговой ответственности, предусмотренной [гл. 15 - 16](#) НК РФ.

7. [Пунктом 7 ст. 45](#) НК РФ регулируется оформление поручений на перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства. Это поручение заполняется налогоплательщиком самостоятельно по правилам, установленным Минфином России по согласованию с Центральным банком Российской Федерации.

Самостоятельное заполнение налогоплательщиком поручения на перечисление налога означает его обязанность самостоятельно исчислить сумму налога, подлежащую уплате.

Указание о том, что налоги перечисляются в бюджетную систему Российской Федерации, также имеет конкретное смысловое наполнение, так как доходы, поступающие в бюджет, распределяются по множеству банковских счетов, которые включают единые счета Федерального казначейства, открытые Российской Федерации, каждому субъекту Российской Федерации и муниципальному образованию в учреждениях Центрального банка Российской Федерации. Каждый единый счет, согласно [ст. 6](#) Бюджетного кодекса РФ, также представляет собой совокупность банковских счетов, например отдельно для учета доходов и расходов, средств государственных внебюджетных фондов, иных средств. Некоторые счета бюджета являются транзитными (не имеющими переходящего остатка).

В обязанности налогоплательщика не входит поиск банковского счета, на который должна быть зачислена сумма в уплату конкретного налога, который может быть федеральным, региональным, местным либо распределяться между различными бюджетами в пропорции, установленной БК РФ или законом о соответствующем бюджете. Все без исключения доходы, в том числе налоговые доходы, зачисляются, согласно [ст. 218](#) БК РФ, на единый счет для учета и распределения доходов между бюджетами бюджетной системы. Функцию распределения доходов между бюджетами, согласно [ст. 166.1](#) БК РФ, осуществляет Федеральное казначейство.

Минфином России утвержден Приказ от 12 ноября 2013 г. N 107н "Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему

Российской Федерации", который включает:

**Правила** указания информации, идентифицирующей плательщика, получателя средств в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации;

**Правила** указания информации, идентифицирующей платежей, в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами;

**Правила** указания информации, идентифицирующей платежей, в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату таможенных и иных платежей, администрируемых таможенными органами;

**Правила** указания информации, идентифицирующей платежей, в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации (за исключением платежей, администрируемых налоговыми и таможенными органами);

**Правила** указания информации, идентифицирующей лицо или орган, составивший распоряжение о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

Утвержденные Минфином России правила применяются в случае, если при уплате налога физическим лицом распоряжение о переводе средств в бюджетную систему составляется налоговым агентом, а также налоговым органом, государственным (муниципальным) учреждением, кредитной организацией, платежным агентом (в соответствии с Федеральным **законом** от 3 июня 2009 года N 103-ФЗ "О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами"), организацией федеральной почтовой связи.

Составитель распоряжения о переводе денежных средств в уплату платежей физических лиц в бюджетную систему Российской Федерации, в том числе за государственные и муниципальные услуги, указывает уникальный идентификатор начисления, идентификатор сведений о физическом лице, предусмотренные **Приказом** Федерального казначейства от 30 ноября 2012 г. N 19н "Об утверждении Порядка ведения государственной информационной системы о государственных и муниципальных платежах".

Центральный банк Российской Федерации в пределах своей компетенции утверждает план счетов для ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях. **Положением** о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, от 16 июля 2012 г. N 385-П было утверждено назначение счета 40101 "Доходы, распределяемые органами федерального казначейства между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации", на который поступают все налоговые и неналоговые доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Особенностью поручения на перечисление средств в бюджетную систему, которым оно отличается от обычных платежных поручений, оформляющихся при безналичных расчетах, является указание кода бюджетной классификации (КБК). КБК имеет двадцать знаков, которые несут информацию о главном администраторе доходов бюджета, виде и подвиде доходов, группе, подгруппе, статье, подстатье и элементе доходов бюджета, коде операции сектора государственного управления (**ст. 20** БК РФ). Подробное разъяснение о применении кодов бюджетной классификации утверждается приказом Минфина России, который регулярно обновляется (на момент комментария действуют **указания** о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные Приказом Минфина России от 1 июля 2013 г. N 65н).

Другой особенностью поручения на перечисление налогов является указание кода Общероссийского классификатора объектов административно-территориального деления (ОКАТО), который разработан во исполнение **Постановления** Правительства Российской Федерации от 10 ноября 2003 г. N 677.

Согласно **п. 7 ст. 45** НК РФ, ошибка в поручении, не повлекшая за собой непоступление налога в бюджетную систему Российской Федерации, не влечет за собой применение мер налоговой ответственности. В этом случае сумма налога может быть зачислена на КБК для невыясненных поступлений и уточнена налоговым органом по заявлению налогоплательщика.

Ошибкой, не влекущей за собой непоступление доходов в бюджетную систему Российской Федерации, является неверное указание КБК или ОКАТО при верно указанном счете для зачисления доходов Федерального казначейства.

В частности, в **письме** ФНС России от 24 декабря 2013 г. N СА-4-7/23263 "О направлении Обзора практики рассмотрения налоговых споров Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Верховным Судом Российской Федерации и толковании норм законодательства о налогах и сборах, содержащихся в решениях Конституционного Суда Российской Федерации за 2013 год" разъясняется, что неправильное указание кода ОКАТО не предусмотрено в качестве одного из оснований для признания обязанности по уплате налога в бюджетную систему Российской Федерации неисполненной.

Статья 46. Взыскание налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) - организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента - организации, индивидуального предпринимателя в банках, а также за счет его электронных денежных средств

## Комментарий к [статье 46](#)

1. Комментируемая [статья](#) устанавливает порядок взыскания налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) - организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента, индивидуального предпринимателя в банках, а также за счет его электронных денежных средств.

Уже исходя из названия принудительное взыскание в порядке [ст. 46](#) НК РФ распространяется равным образом на отношения, связанные как с взысканием налогов, так и с взысканием сборов, и только с тех участников налоговых правоотношений, которые являются юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями и только в отношении безналичных денежных средств.

Как отметил Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в [Постановлении](#) от 29 марта 2005 г. N 13592/04, выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера и перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налога и сбора и носит характер взыскания налоговым органом недоимки.

К безналичным денежным средствам [ст. 46](#) НК РФ относит денежные средства на банковских счетах налогоплательщика (плательщика сбора) и их электронные денежные средства.

КС РФ неоднократно ([Определение](#) от 25 июля 2001 года N 138-О, [Определение](#) от 10 января 2002 г. N 4-О) отмечал, что конституционная обязанность налогоплательщика по уплате налога должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие, например, происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога.

Принудительное взыскание может быть обращено на налогового агента. Согласно позиции ВАС РФ, принудительное исполнение обязанностей налогового агента путем взыскания с него неперечисленных сумм налога, а также соответствующих сумм пеней возможно в случае, когда налоговым агентом сумма налога была удержана у налогоплательщика, но не перечислена в бюджет. Учитывая компенсационный характер пеней как платежа, направленного на компенсацию потерь государственной казны в результате неуплаты налога в срок, с налогового агента, не удержавшего налог из денежных средств налогоплательщика, могут быть взысканы также пени за период с момента, когда налог должен был быть им удержан и перечислен в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно ([Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", [Постановление](#) Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации").

Комментируемой [статье](#) корреспондирует [ст. 60](#) НК РФ, которая устанавливает обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов. Такие поручения могут поступать как от налогоплательщика (плательщика сбора), так и от налогового органа. Поручение налогового органа на перечисление налога или сбора означает принудительное исполнение налоговой обязанности через беспорное взыскание денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сбора). Согласно [п. 2 ст. 47](#) НК РФ, для принудительного взыскания поручение налогового органа о беспорном взыскании направляется в банк, в котором открыт счет налогоплательщика (плательщика сборов).

Законами, на основе которых строится правовое регулирование отношений, связанных с денежными расчетами в Российской Федерации, являются Федеральный [закон](#) от 2 декабря 1990 года N 395-1 "О банках и банковской деятельности", Федеральный [закон](#) от 27 июня 2011 года N 161-ФЗ "О национальной платежной системе", Федеральный [закон](#) от 10 июля 2002 г. N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)", а также [ГК](#) РФ.

Согласно [ст. 1](#) Федерального закона "О банках и банковской деятельности", кредитная организация представляет собой юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации имеет право осуществлять банковские операции. Банк - такая кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции: привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц, размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц.

[Ст. 3](#) Федерального закона "О национальной платежной системе" установлено понятие национальной платежной системы как совокупности операторов по переводу денежных средств (включая операторов электронных денежных средств), банковских платежных агентов (субагентов), платежных агентов, организаций федеральной почтовой связи при оказании ими платежных услуг в соответствии с законодательством Российской Федерации, операторов платежных систем, операторов услуг платежной инфраструктуры (субъекты



национальной платежной системы). Перевод денежных средств представляет собой действия оператора по переводу денежных средств в рамках применяемых форм безналичных расчетов по предоставлению получателю средств денежных средств плательщика.

В п. 1 ст. 46 НК РФ упоминается, что налогоплательщик может дать поручение на перечисление денежных средств и электронных денежных средств. Понятие электронных денежных средств также установлено Федеральным **законом** "О национальной платежной системе". Электронные денежные средства - это денежные средства, которые предварительно предоставлены одним лицом другому лицу, учитывающему информацию о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета, для исполнения денежных обязательств лица, предоставившего денежные средства, перед третьими лицами и в отношении которых лицо, предоставившее денежные средства, имеет право передавать распоряжения исключительно с использованием электронных средств платежа. Не являются электронными денежными средствами денежные средства, полученные организациями, осуществляющими профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг, клиринговую деятельность и (или) деятельность по управлению инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами и осуществляющими учет информации о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета в соответствии с законодательством, регулирующим деятельность указанных организаций.

Организация безналичных расчетов, а также обеспечение стабильности и развитие национальной платежной системы в соответствии со ст. 82.1 - 82.3 Федерального закона "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" осуществляются Банком России. Банк России устанавливает правила, формы и стандарты безналичных расчетов.

**Положение** о платежной системе Банка России от 29 июня 2012 г. N 384-П устанавливает, что перевод денежных средств осуществляется в рамках следующих форм безналичных расчетов: расчетов платежными поручениями, расчетов инкассовыми поручениями и расчетов в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств (прямое дебетование).

Согласно **Положению** о правилах осуществления перевода денежных средств Банка России от 19 июня 2012 г. N 383-П, перевод денежных средств может осуществляться через: платежные поручения; аккредитивы; инкассовые поручения; чеки; переводы денежных средств по требованию получателя (прямое дебетование); переводы электронных денежных средств.

Из перечисленных форм для взыскания налога (сбора) используются расчеты инкассовыми поручениями.

Банки, в соответствии с **Положением** о правилах осуществления перевода денежных средств Банка России, осуществляют перевод денежных средств по банковским счетам и без открытия банковских счетов на основании распоряжений о переводе денежных средств, составляемых налоговыми органами, которые также выступают и получателями средств. Безусловность исполнения заключается здесь в том, что банк при осуществлении списания денежных средств со счета своего клиента (налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента) не учитывает возражения последнего, а только проверяет на соответствие банковскому законодательству и правильность оформления.

В ст. 46 НК РФ отдельно урегулированы вопросы принудительного взыскания со счетов инвестиционного товарищества.

Инвестиционное товарищество представляет собой разновидность простого товарищества, что следует из ст. 1041 ГК РФ. Содержание договора инвестиционного товарищества, согласно ст. 3 Федерального закона от 28 ноября 2011 г. N 335-ФЗ "Об инвестиционном товариществе", заключается в том, что двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и осуществлять совместную инвестиционную деятельность без образования юридического лица для извлечения прибыли. При этом один или несколько товарищей (управляющие товарищи) осуществляют от имени всех товарищей ведение общих дел товарищей, в том числе ведение налогового учета, которое возлагается на управляющего товарища.

На отдельный банковский счет управляющего товарища поступают денежные средства, переданные в общее имущество товарищества. Имена (наименования) участников договора инвестиционного товарищества, за исключением наименования уполномоченного управляющего товарища, при этом не указываются. Уполномоченный управляющий товарищ обязан вести раздельный учет денежных средств, переданных каждым участником договора инвестиционного товарищества, находящимся на счете инвестиционного товарищества (подпункт 3 пункта 3 ст. 4, пункт 1 ст. 10 Федерального закона "Об инвестиционном товариществе").

Пунктом 1.1 ст. 46 НК РФ установлено, что в случае неуплаты или неполной уплаты налога, подлежащего уплате управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета (за исключением налога на прибыль организаций, возникающего в связи с участием данного товарища в договоре инвестиционного товарищества), обязанность по уплате этого налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах инвестиционного товарищества.

При недостаточности средств на счетах инвестиционного товарищества взыскание производится за счет средств на счетах управляющих товарищей (в первую очередь на счетах управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета). При отсутствии или недостаточности денежных средств на счетах

управляющих товарищей взыскание обращается на денежные средства на счетах товарищей пропорционально доле каждого из них в общем имуществе товарищей, определяемой на дату возникновения задолженности.

2. Согласно [пункту 2 комментируемой статьи](#), взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента), поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации соответствующих денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента).

Вынесению указанного решения налогового органа предшествует направление налогоплательщику (налоговому агенту) требования об уплате налога или сбора в соответствии с [гл. 10 НК РФ](#), которое должно быть исполнено в течение восьми дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании.

Федеральной налоговой службой ([Приказ](#) ФНС России от 3 октября 2012 г. N ММВ-7-8/662@) утверждены формы:

- документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента);
- требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, процентов;
- решения о взыскании налога, сбора, пени, штрафа, процентов за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в банках, а также электронных денежных средств;
- решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в банке, а также переводов электронных денежных средств;
- решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в банке, а также переводов электронных денежных средств.

Федеральной налоговой службой ([Приказ](#) от 23 июня 2014 г. N ММВ-7-8/330@) также утверждены формы:

- поручения на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в бюджетную систему Российской Федерации;
- поручения на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в бюджетную систему Российской Федерации;
- поручения на продажу иностранной валюты с валютного счета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента);
- решения о приостановлении действия поручений на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), а также на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в бюджетную систему Российской Федерации;
- решения об отмене приостановления действия поручений на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), а также на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в бюджетную систему Российской Федерации;
- решения об отзыве неисполненных поручений на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), а также на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в бюджетную систему Российской Федерации.

Банком России утверждено [Положение](#) о порядке направления в банк отдельных документов налоговых органов, а также направления банком в налоговый орган отдельных документов банка в электронной форме в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, от 6 ноября 2014 г. N 440-П. Данное Положение устанавливает порядок направления в банк в электронной форме перечисленных выше документов налоговых органов, а также порядок направления банком в налоговый орган в электронной форме следующих документов банка:

- сведений об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах в банке, операции по которым приостановлены, сведений об остатках электронных денежных средств, перевод которых приостановлен;
- сведений о невозможности исполнения поручения налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации в установленный срок в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств на счете налогоплательщика, а также о невозможности исполнения поручения налогового органа или поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации в установленный срок в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств на корреспондентском счете банка (филиала банка), открытым в Банке России.

3. [Пунктом 3 комментируемой статьи](#) установлено, что решение о взыскании принимается налоговым органом после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. В случае пропуска срока для бесспорного взыскания налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) причитающейся к уплате суммы налога. Комментируемой статьей установлен специальный срок исковой давности такого обращения,

который составляет шесть месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

В целом принудительное взыскание недоимки на основании решения налогового органа складывается в следующую процедуру (ст. 45, 46, 69, 70 НК РФ):

- в течение десяти дней с даты вступления в силу решения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки (пеней, штрафов);

- недоимка взыскивается в бесспорном порядке путем принятия решения об обращении взыскания за счет денежных средств и выставления поручения к расчетному счету налогоплательщика не позднее двух месяцев с момента истечения срока исполнения требования;

- при отсутствии средств на расчетных счетах налогоплательщика недоимка взыскивается за счет его электронных денежных средств;

- взыскание при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика обращается на иное имущество налогоплательщика (плательщика сбора) до истечения года после срока исполнения требования об уплате налога.

Одновременно допускается судебный порядок взыскания недоимки (пеней, штрафов) в пределах шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налогов, пеней и штрафов, при этом пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

К уважительным причинам пропуска срока относятся обстоятельства объективного характера, не зависящие от налогового органа, находящиеся вне его контроля, при соблюдении им той степени заботливости и осмотрительности, какая требовалась от него в целях соблюдения установленного порядка.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) в течение шести дней после вынесения под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате его получения, в частности, направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления.

В ст. 46 НК РФ, в отличие от пункта 4 ст. 52 НК РФ, специально не оговорена возможность направления решения о взыскании по телекоммуникационным каналам связи в электронной форме, которая может применяться для направления налогового уведомления. Это связано с более серьезными последствиями, которые следуют за решением о взыскании налога или сбора. Основным способом направления решения о взыскании является заказное письмо.

Согласно ст. 9 Федерального закона 17 июля 1999 г. N 176-ФЗ "О почтовой связи", в Российской Федерации действуют следующие виды почтовой связи:

- почтовая связь общего пользования, осуществляемая государственными унитарными предприятиями, государственными учреждениями почтовой связи, а также иными операторами почтовой связи;

- специальная связь федерального органа исполнительной власти, осуществляющего управление деятельностью в области связи;

- федеральная фельдъегерская связь;

- фельдъегерско-почтовая связь федерального органа исполнительной власти в области обороны.

Налоговые органы при направлении налогового уведомления пользуются услугами почтовой связи общего пользования, которые предоставляются по единым [Правилам](#) оказания услуг почтовой связи, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 15 апреля 2005 г. N 221. Согласно указанным Правилам, заказные письма являются одной из категорий почтовых отправлений, которые характеризуются совокупностью признаков, определяющих порядок и условия приема, обработки, перевозки и доставки (вручения) данного отправления.

Комментируемой [статьей](#) отдельно регламентирован порядок взыскания с организаций, у которых открыты лицевые счета в органах федерального казначейства или финансовом органе субъекта Российской Федерации или муниципального образования, органе управления государственным внебюджетным фондом в соответствии со ст. 220.1 Бюджетного кодекса РФ (далее - БК РФ). Лицевые счета открываются участникам бюджетного процесса, как правило, существующим в форме государственного или муниципального учреждения, которые, согласно ст. 123.22 ГК РФ, могут быть казенными, бюджетными или автономными. При этом казенные и бюджетные учреждения не обладают полномочиями по открытию счетов в банках и иных кредитных учреждениях, осуществляя свою деятельность исключительно с лицевых счетов, открываемых в органах федерального казначейства или финансовых органах.

Статус казенных учреждений установлен ст. 161 БК РФ, согласно которой финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации и на основании бюджетной сметы через лицевые счета, открытые ему в соответствии с БК РФ (ст. 220.1), в органах федерального казначейства или в уполномоченных финансовых органах субъектов Российской Федерации.

Финансовое обеспечение бюджетного учреждения, согласно ст. 9.2 Федерального закона от 12 января 1996 г. N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях", при выполнении им государственного (муниципального) задания осуществляется в виде субсидий из соответствующего бюджета. Бюджетное учреждение осуществляет

операции с поступающими ему средствами через лицевые счета, открываемые в территориальном органе федерального казначейства или финансовом органе субъекта Российской Федерации.

Лицевые счета могут открываться также автономным учреждениям, иным организациям, получающим бюджетные субсидии в установленных бюджетным законодательством случаях и в соответствии со [ст. 220.1 БК РФ](#). [Порядок](#) открытия и ведения лицевых счетов в Федеральном казначействе установлен Приказом Федерального казначейства от 29 декабря 2012 г. N 24н "О Порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами федерального казначейства".

Согласно [п. 3.1 ст. 46 НК РФ](#), при недостаточности денежных средств на счетах и электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) либо при отсутствии информации о счетах взыскание суммы налога, не превышающей пяти миллионов рублей, производится с лицевых счетов в порядке, установленном бюджетным законодательством Российской Федерации. Данной нормой корреспондирует [подпункт 1 пункта 2 ст. 45 НК РФ](#), согласно которому взыскание налога с лицевых счетов производится исключительно в судебном порядке, если сумма взыскания не превышает пяти миллионов рублей.

[Ст. 239 БК РФ](#) установлен режим иммунитета бюджетов, при котором обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется только на основании судебного акта. Порядок взыскания с лицевых счетов установлен в [гл. 24.1 БК РФ](#). В [ст. 242.1](#) установлены общие положения об обращении взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а в [ст. 242.3 - 242.4](#) - процедуры обращения взыскания также на основании судебного акта.

Иммунитет бюджетов имеет ясный экономический смысл, так как бюджет по своей сути представляет собой баланс доходов, расходов и источников финансирования дефицита бюджета. Незапланированное изъятие части расходов означает внесение дисбаланса в бюджет и искажает смысл всей работы по составлению, рассмотрению и утверждению бюджета. В случае, когда взыскание производится на основании поручений налоговых органов, ситуация усугубляется тем, что суммы со счетов по учету расходов бюджета, отраженные на лицевых счетах, перечисляются опять в бюджет на счет по учету доходов.

Однако с 2014 года [глава 24.1 БК РФ](#) была дополнена [ст. 242.6](#), которая регламентирует исполнение решения налогового органа о взыскании налога и сбора, пеней и штрафов из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации с лицевых счетов казенных учреждений. Данный порядок полностью аналогичен порядку исполнения судебных актов на основании судебных приказов, за тем исключением, что роль судебного приказа выполняет решение налогового органа.

4. Согласно [пункту 4 комментируемой статьи](#), очередность исполнения поручений по уплате налогов за счет денежных средств (электронных денежных средств) налогоплательщика или налогового агента устанавливается гражданским законодательством Российской Федерации. На эту очередность указывает также [ст. 49, ст. 60, п. 1 ст. 76, п. 6 ст. 114, ст. 134 НК РФ](#), например в связи с исполнением обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации.

Гражданским кодексом РФ установлена очередность, применяемая для удовлетворения требований кредиторов при ликвидации юридического лица после погашения текущих расходов, необходимых для осуществления ликвидации ([ст. 64 ГК РФ](#)), а также очередность списания средств с банковского счета ([ст. 855 ГК РФ](#)).

Согласно [ст. 64 ГК РФ](#), в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а также по требованиям о компенсации морального вреда, о компенсации сверх возмещения вреда, причиненного вследствие разрушения, повреждения объекта капитального строительства, нарушения требований безопасности при строительстве объекта капитального строительства, требований к обеспечению безопасной эксплуатации здания, сооружения.

Во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности.

В третью очередь производятся расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды.

В четвертую очередь производятся расчеты с другими кредиторами.

Таким образом, погашение задолженности по налогам и сборам при ликвидации организации осуществляются в третью очередь.

Требования кредиторов о возмещении убытков в виде упущенной выгоды, о взыскании неустойки (штрафа, пени), в том числе за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате обязательных платежей, удовлетворяются после удовлетворения требований кредиторов первой, второй, третьей и четвертой очередей.

Требования кредиторов каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований кредиторов предыдущей очереди.

Согласно [ст. 855 ГК РФ](#) при наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в



порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность).

При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств в уплату требований налоговых органов может осуществляться с платежей третьей группы очередности.

Помимо гражданского законодательства, очередность исполнения денежных требований при недостаточности средств на счете организации установлена также законодательством о несостоятельности (банкротстве). Согласно **ст. 134** Федерального закона от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", задолженность по платежам в бюджет (по требованиям налоговых органов) относится также к третьей группе очередности, вслед за выплатами компенсаций за причинение вреда жизни и здоровью граждан, расчетами по выплате выходных пособий и оплате труда. НК РФ в приведенных выше статьях обращается только к очередности, установленной гражданским законодательством.

**Пунктом 4.1 комментируемой статьи** устанавливаются основания приостановления поручения налогового органа на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента), к которым отнесены предоставление отсрочки (рассрочки) по уплате налога (**п. 6 ст. 46** НК РФ), наложение судебным приставом-исполнителем ареста на денежные средства (электронные денежные средства) налогоплательщика (налогового агента) и соответствующее решение вышестоящего налогового органа.

Налоговые органы также могут принять решение об отзыве неисполненных поручений на списание средств в следующих случаях:

- изменения срока уплаты налога и сбора;
- исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, в том числе в связи с произведенным зачетом;
- списания налоговой недоимки и задолженности по пеням и штрафам, признанных безнадежными к взысканию;
- уменьшения сумм налога, сбора, пени по уточненной налоговой декларации;
- поступления в налоговый орган от банка информации об остатках денежных средств на других счетах налогоплательщика в целях взыскания по принятому решению.

5. Согласно **пункту 5 комментируемой статьи**, поручение налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета налогоплательщика (налогового агента), с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению. Здесь же установлено, что обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации.

Согласно **ст. 1** Федерального закона от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" валютой Российской Федерации являются денежные знаки в виде банкнот и монет Банка России, находящиеся в обращении на территории Российской Федерации в качестве законного платежного средства, и средства на банковских счетах и в банковских вкладах. **Статьей 27** Федерального закона от 10 июля 2002 г. N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" установлено, что рубль является официальной денежной единицей (валютой) Российской Федерации, то есть представляет собой законное платежное средство, что соответствует **ст. 75** Конституции Российской Федерации.

На данном основании исполнение поручения налогового органа по умолчанию должно производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов налогоплательщика (налогового агента), и лишь при невозможности взыскания из-за отсутствия средств на рублевых счетах допускается взыскание с его валютных счетов в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Банка России на дату продажи валюты.

Однако даже при взыскании с валютных счетов перечисление денежных средств в бюджетную систему осуществляется в рублях. В этом случае одновременно с поручением налогового органа на перечисление налога направляет поручение банку на продажу валюты налогоплательщика (налогового агента). Расходы, связанные с продажей иностранной валюты, возлагаются на налогоплательщика.

**Инструкцией** Банка России от 30 мая 2014 г. N 153-И "Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам), депозитных счетов" установлены виды банковских счетов, которые могут открываться в валюте Российской Федерации и иностранных валютах: текущие счета; расчетные счета; бюджетные счета; корреспондентские счета; корреспондентские субсчета; счета доверительного управления; специальные банковские счета; депозитные счета судов, подразделений службы судебных приставов, правоохранительных органов, нотариусов; счета по вкладам (депозитам).

Взыскание в порядке, установленном **комментируемой статьей**, может производиться с расчетных счетов, которые открываются юридическим лицам, не являющимся кредитными организациями, а также индивидуальным предпринимателям или физическим лицам, занимающимся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой, для совершения операций, связанных с предпринимательской деятельностью или частной практикой, а также с депозитных счетов (счетов по вкладам).

Согласно **ст. 834** ГК РФ, по договору банковского вклада (депозита) одна сторона (банк), принявшая поступившую от другой стороны (вкладчика) или поступившую для нее денежную сумму (вклад), обязуется возвратить сумму вклада и уплатить проценты на нее на условиях и в порядке, предусмотренных договором.

Счета по вкладам (депозитам), согласно **Инструкции** Банка России "Об открытии и закрытии банковских

счетов, счетов по вкладам (депозитам), депозитных счетов", открываются соответственно физическим и юридическим лицам для учета денежных средств, размещаемых в банках с целью получения доходов в виде процентов, начисляемых на сумму размещенных денежных средств.

Взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика (налогового агента) не производится до истечения срока действия депозитного договора. В этом случае налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление средств по истечении срока действия депозитного договора, если к этому времени требование налогового органа не будет исполнено иным образом.

6. Согласно [пункту 6 комментируемой статьи](#) поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.

[Положением](#) Банка России о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, от 16 июля 2012 г. N 385-П установлено, что кредитная организация самостоятельно определяет продолжительность операционного дня, представляющего собой операционно-учетный цикл за соответствующую календарную дату, в течение которого все совершенные операции оформляются и отражаются в бухгалтерском учете по балансовым и внебалансовым счетам с составлением ежедневного баланса. Операционный день включает в себя операционное время, в течение которого совершаются банковские операции и другие сделки, а также период документооборота и обработки учетной информации, обеспечивающий оформление и отражение в бухгалтерском учете операций, совершенных в течение операционного времени.

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

#### Комментарий к [статье 47](#)

1. Комментируемая [статья](#) посвящена определению порядка и условий взыскания налога (сбора, пени) за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации. При этом под иным имуществом понимается все имущество организации, в том числе имущественные права, за исключением денежных средств, находящихся на ее банковских счетах.

Порядок взыскания налоговой недоимки за счет имущества налогоплательщика - физического лица установлен отдельно в [ст. 48](#) НК РФ. Взыскание имущества физического лица, в отличие от взыскания имущества организации или индивидуального предпринимателя, не может происходить во внесудебном порядке.

Содержанию [ст. 47](#) НК РФ корреспондирует [п. 7 ст. 46](#) НК РФ, согласно которому при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя либо его электронных денежных средств или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя либо информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств, налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя.

Из [Постановления](#) Президиума ВАС РФ от 8 февраля 2011 г. N 8229/10 следует, что предусмотренные [статьями 46 и 47](#) НК РФ меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет иного имущества налогоплательщика-организации представляют собой последовательные этапы единого внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности.

До вынесения решения об обращении взыскания на имущество налогоплательщика-организации налоговый орган должен принять все меры по взысканию задолженности за счет денежных средств в соответствии с положениями [ст. 46](#) НК РФ и лишь в случае невозможности взыскания задолженности за счет денежных средств вправе взыскать налог за счет имущества.

В [Постановлении](#) Президиума ВАС РФ от 29 января 2011 г. N 7551/11 указано, что вынесение налоговым органом решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, минуя стадию взыскания налога за счет денежных средств на счетах в банках, является несоблюдением установленного НК РФ порядка бесспорного взыскания обязательных платежей. До взыскания налогов за счет имущества налоговый орган должен реализовать процедуру, предусмотренную [статьей 46](#) НК РФ, после чего вправе перейти к изъятию и реализации имущества налогоплательщика.

Согласно [п. 1 комментируемой статьи](#) налоговый орган вправе взыскать налог за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом

сумм, в отношении которых уже произведено взыскание в соответствии со [статьей 46](#) НК РФ, то есть за счет средств на банковских счетах (безналичных денежных средств).

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) производится по решению руководителя налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронной форме постановления судебного пристава-исполнителя для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным [законом](#) "Об исполнительном производстве".

Обязательным условием вынесения решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) является неисполнение требования об уплате налога, которое направляется налогоплательщику в соответствии со [ст. 69](#) НК РФ и должно быть исполнено в течение восьми дней с даты его получения, если иной срок не указан в этом требовании.

[Ст. 47](#) НК РФ установлен срок давности для вынесения такого решения, который составляет год с момента неисполнения требования об уплате налога. В случае просрочки вынесения решения налоговый орган утрачивает возможность внесудебного взыскания недоимки за счет имущества налогоплательщика (налогового агента), но может обратиться в суд в пределах двух лет со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога. Таким образом, срок для обращения взыскания на имущество является сокращенным в сравнении с общим трехлетним сроком исковой давности, установленным [ст. 196](#) Гражданского кодекса РФ.

2. Формы решения и постановления налогового органа об обращении взыскания на имущество устанавливаются Федеральной налоговой службой. В настоящее время действует Приказ ФНС от 3 октября 2012 г. N ММВ-7-8/662@ "Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации", которым установлены формы:

[решения](#) о взыскании налога, сбора, пени, штрафа, процентов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента);

[постановления](#) о взыскании налога, сбора, пени, штрафа, процентов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента);

[постановления](#) о наложении ареста на имущество налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента);

[протокола](#) об аресте имущества налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента);

[постановления](#) об отмене ареста на имущество налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

Постановление налогового органа о взыскании налога, сбора, пени, штрафа, процентов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) относится, согласно [пункту 5 части 1 ст. 12](#) Федерального закона от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", к исполнительным документам. Согласно позиции ВАС РФ, изложенной в [Постановлении](#) Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", по смыслу [ст. 47](#) НК РФ и [ст. 12](#) Федерального закона "Об исполнительном производстве" постановление налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика является исполнительным документом, а его оспаривание налогоплательщиком может осуществляться исключительно путем подачи заявления о признании его не подлежащим исполнению.

[Пункт 2 ст. 47](#) НК РФ устанавливает обязательные реквизиты, которые должны содержаться в постановлении налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика. К этим реквизитам относятся:

- фамилия, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, выдавшего указанное постановление;

- дата принятия и номер решения руководителя налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика или налогового агента;

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

- резолютивная часть решения руководителя налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации;

- дата вступления в силу решения руководителя налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации;

- дата выдачи постановления.

Согласно [п. 3 ст. 47](#) НК РФ, постановление налогового органа должно быть подписано его руководителем (заместителем руководителя) и заверено гербовой печатью налогового органа.

Другой перечень обязательных реквизитов, которые должны содержаться в исполнительных документах, установлен [ст. 13](#) Федерального закона "Об исполнительном производстве". В исполнительном документе должны быть указаны:

- наименование и адрес налогового органа, выдавшего постановление, фамилия и инициалы должностного лица;
- наименование решения налогового органа и иных материалов, на основании которых выдано постановление;
- дата принятия постановления;
- дата вступления законную силу постановления налогового органа;
- сведения о должнике и о взыскателе (взыскание налоговой недоимки производится от имени Российской Федерации в лице налогового органа);
- резолютивная часть решения налогового органа;
- дата выдачи постановления.

Приказом Федеральной налоговой службы от 19 марта 2013 г. N ММВ-7-6/123@ утвержден формат постановления о взыскании налога, сбора, пени, штрафа, процентов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в целях электронного документооборота налоговых органов с подразделениями Федеральной службы судебных приставов.

Судебный пристав-исполнитель после получения постановления налогового органа при наличии в нем вышеперечисленных реквизитов обязан возбудить исполнительное производство в соответствии со [ст. 30](#) Федерального закона "Об исполнительном производстве". В рамках исполнительного производства судебным приставом-исполнителем совершаются предусмотренные [ст. 64](#) указанного Закона исполнительные действия, направленные на исполнение постановления налогового органа, которые могут включать в себя:

- арест имущества, на которое обращается взыскание;
- при необходимости, изъятие такого имущества у недоимщика и передача его на хранение;
- реализация имущества;
- зачисление вырученных средств в соответствующий бюджет или государственный внебюджетный фонд.

[Положение](#) об учете, оценке и распоряжении имуществом, обращенным в собственность государства, утверждено Постановлением Правительства РФ от 29 мая 2003 г. N 311.

4. [Пункт 4 ст. 47](#) НК РФ устанавливает, что постановление налогового органа должно быть исполнено судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок. Исполнение постановления налогового органа означает окончание исполнительного производства в соответствии со [ст. 47](#) Федерального закона "Об исполнительном производстве", которое оформляется постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства.

При невозможности исполнения судебным приставом-исполнителем исполнительное производство может быть прекращено по основаниям, которые установлены в [ст. 43](#) Федерального закона "Об исполнительном производстве" с оформлением постановления судебного пристава-исполнителя о прекращении исполнительного производства.

В [Определении](#) от 17 октября 2001 года N 238-О Конституционный Суд РФ указал, что в случае, когда обращение взыскания на имущество плательщика-организации не окончилось погашением задолженности, взыскание может быть повторно обращено на иное имущество данного плательщика-организации.

Аналогично и в [п. 6 ст. 47](#) НК РФ указано, что в случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами налогоплательщика (налогового агента), обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) и погашения его задолженности за счет вырученных сумм.

5. Согласно [пункту 5 ст. 47](#) НК РФ, взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации производится последовательно в отношении:

- наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание согласно [ст. 46](#) НК РФ;
- имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;
- готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;
- сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;
- имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем и членами его семьи.

Перечень имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), данный в [п.](#)



**4 комментируемой статьи**, носит примерный характер. Применительно к каждому налогоплательщику состав такого имущества необходимо определять индивидуально. Например, для транспортных организаций, осуществляющих пассажирские перевозки легковым автотранспортом, будет являться оборудованием такой автотранспорт. Аналогичным образом может быть решен вопрос при определении правового режима ценных бумаг, принадлежащих организации - профессиональному участнику рынка ценных бумаг, и т.п.

Осуществляя официальное толкование НК РФ, совместный Пленум Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ отметил, что взыскание налога может производиться в том числе за счет 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. Необходимо исходить из того, что в соответствии с положениями **глав 9 и 29** Гражданского кодекса РФ, регламентирующими вопросы расторжения договоров и недействительности сделок, потребность обратиться с взысканием налога на конкретное имущество сама по себе не может рассматриваться в качестве достаточного основания расторжения или недействительности договора, по которому данное имущество было передано третьему лицу (**Постановление Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 11 июня 1999 г. N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации"**).

Одним из принципов исполнительного производства, закрепленным в **ст. 4** Федерального закона "Об исполнительном производстве", является неприкосновенность минимума имущества, необходимого для существования должника-гражданина и членов его семьи. Нормы НК РФ соответствуют данному принципу, запрещая обращение взыскания на имущество, предназначенное для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем и членами его семьи.

Отдельными федеральными законами также установлены запреты на обращение взыскания в отношении отдельных видов имущества организаций.

Например, **ст. 1405** Гражданского кодекса РФ устанавливает, что обращение взыскания на исключительное право на секретное изобретение не допускается, а согласно **ст. 1018** обращение взыскания по долгам учредителя управления на имущество, переданное им в доверительное управление, не допускается, за исключением несостоятельности (банкротства) этого лица.

Согласно **ст. 21** Федерального закона от 26 сентября 1997 г. N 125-ФЗ "О свободе совести и о религиозных объединениях" не может быть обращено взыскание по претензиям кредиторов на движимое и недвижимое имущество богослужебного назначения.

Особенным образом регулируется взыскание имущества с организации, в отношении которой возбуждено дело о несостоятельности (банкротстве). В этом случае согласно **ст. 2** Федерального закона от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" вводится мораторий - приостановление исполнения должником денежных обязательств и уплаты обязательных платежей, а в случае возбуждения конкурсного производства имущество включается в конкурсную массу.

**6. В пункте 6 ст. 47** НК РФ указано, что в случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами налогоплательщика (налогового агента), обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) и погашения его задолженности за счет вырученных сумм.

**В Определении** от 17 октября 2001 года N 238-О КС РФ указал, что в случае, когда обращение взыскания на имущество плательщика-организации не окончилось погашением задолженности, взыскание может быть повторно обращено на иное имущество данного плательщика-организации.

**7. Пункт 7 ст. 47** НК РФ содержит запрет на приобретение должностными лицами налоговых и таможенных органов имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, реализуемого в порядке исполнения решения о взыскании налога.

Данный запрет направлен на устранение возможного конфликта интересов и коррупционных рисков.

Согласно **ст. 33** НК РФ, должностные лица налоговых органов обязаны действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами.

Должностные лица налоговых и таможенных органов являются государственными гражданскими служащими, на которых распространяется действие Федерального **закона** от 27 июля 2004 г. N 79-ФЗ "О государственной гражданской службе Российской Федерации".

Согласно **ст. 19** данного Закона, случаи возникновения у гражданского служащего личной заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, предотвращаются в целях недопущения причинения вреда законным интересам граждан, организаций, общества, субъекта Российской Федерации или Российской Федерации.

Под личной заинтересованностью гражданского служащего, которая влияет или может повлиять на объективное исполнение им должностных обязанностей, понимается возможность получения гражданским служащим при исполнении должностных обязанностей доходов в денежной либо натуральной форме, материальной выгоды непосредственно для гражданского служащего, членов его семьи. В случае

возникновения у гражданского служащего личной заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, гражданский служащий обязан проинформировать об этом представителя нанимателя в письменной форме.

8. Положения, предусмотренные комментируемой статьей, применяются также в следующих случаях:

- при взыскании пени за несвоевременную уплату налога и сбора;
- при взыскании сбора за счет имущества плательщика сбора - организации;
- при взыскании таможенных платежей.

Согласно **п. 10 ст. 47** НК РФ при взыскании таможенных платежей положения данной статьи применяются с учетом положений, установленных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Существует несколько уровней правового регулирования взыскания таможенных пошлин и налогов государствами - членами Таможенного союза: международный договор государства - участника Таможенного союза (за исключением договора о таможенном союзе), который включает в себя Киотскую **конвенцию**, договор о Таможенном союзе с его приложениями и, наконец, национальное законодательство.

Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур, к которой Российская Федерация присоединилась в 2010 году, согласно Федеральному **закону** от 3 ноября 2010 года N 279-ФЗ (далее - Киотская конвенция) норм, устанавливающих стандарты взыскания таможенных платежей и налогов, не содержит, отсылая к национальному законодательству. В частности, согласно **стандартам 4.7 и 4.8** Генерального приложения к Киотской конвенции, в национальном законодательстве определяются лицо, ответственное за уплату пошлин и налогов, дата платежа и место уплаты. Национальное законодательство всех государств - участников Таможенного союза (Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан) регулирует отношения, связанные с взысканием таможенных пошлин и налогов.

**Ст. 91** Таможенного кодекса Таможенного союза (далее - ТК ТС) установлены общие положения о взыскании таможенных пошлин, налогов. Согласно ТК ТС в случае неуплаты или неполной уплаты таможенных пошлин, налогов в установленные сроки таможенные органы взыскивают таможенные пошлины, налоги принудительно за счет денежных средств (денег) и (или) иного имущества плательщика, в том числе за счет излишне уплаченных таможенных пошлин, налогов и (или) сумм авансовых платежей, а также за счет обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов, если иное не установлено международным договором государств - членов таможенного союза. Законодательством государств - членов таможенного союза могут быть установлены иные возможности взыскания таможенных пошлин, налогов, в том числе за счет стоимости товаров, в отношении которых таможенные пошлины, налоги не уплачены.

Статьей 91 ТК ТС устанавливаются: право таможенных органов осуществлять принудительное взыскание в случае неуплаты или неполной уплаты таможенных пошлин и налогов; источники, из которых осуществляется принудительное взыскание (**п. 1**); полномочие таможенного органа по взысканию пени за несвоевременную уплату таможенных пошлин и налогов (**п. 4**). Международным договором государства - члена Таможенного союза, согласно **п. 1 ст. 91** ТК, могут быть установлены иные источники взыскания таможенных пошлин и налогов.

**Статьей 91** ТК установлено, что задолженность по таможенным пошлинам и налогам может быть погашена путем взыскания за счет:

- денежных средств плательщика;
- иного имущества плательщика;
- посредством зачета излишне уплаченной таможенной пошлины;
- за счет предоставленного обеспечения (как правило, залога или банковской гарантии, иногда - поручительства третьего лица или гарантии страховой организации).

Федеральный закон "О таможенном регулировании в Российской Федерации" содержит **гл. 18** "Взыскание таможенных платежей", которая подробно регулирует процедуру взыскания таможенных пошлин, налогов, а также начисленных за их неуплату пеней. Согласно **ст. 150** данного Закона предусматривается, что принудительное взыскание таможенных пошлин и налогов с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей производится:

- за счет товаров, в отношении которых таможенные пошлины, налоги не уплачены (в отношении физических лиц такое взыскание производится только в судебном порядке);
- за счет денежных средств на банковских счетах плательщика;
- за счет обеспечения уплаты таможенных платежей (в том числе залога);
- за счет неизрасходованных авансовых платежей, денежного залога, иного имущества плательщика (в том числе наличных денежных средств);
- излишне уплаченных таможенных платежей.

Взыскание может производиться как в судебном, так и во внесудебном порядке. Взыскание с физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей), как правило, осуществляется в судебном порядке. Обращение взыскания на иное имущество плательщика (это могут быть наличные денежные средства,

движимое и недвижимое имущество, находящееся в собственности плательщика) осуществляется через судебного пристава-исполнителя по аналогии с взысканием налога. Основанием для возбуждения исполнительного производства на основании Федерального закона "Об исполнительном производстве" для судебного пристава-исполнителя служит постановление таможенного органа об обращении взыскания на имущество плательщика, которое имеет силу исполнительного документа. Обязательные реквизиты такого постановления установлены п. 2 ст. 47 НК РФ, а форма постановления утверждена Приказом Федеральной таможенной службы от 5 декабря 2011 года N 2437 "О взыскании таможенных платежей, процентов и пеней за счет имущества плательщика".

Необходимым условием процедуры принудительного взыскания во внесудебном порядке является выставление плательщику требования об уплате таможенных платежей, которое может быть обжаловано в арбитражный суд. Как правило, обжалование связано с разногласиями по определению таможенной стоимости товара, относимости его к тем или иным кодам ТН ВЭД ТС.

Пункт 2 ст. 91 ТК предусматривает два случая, когда принудительное взыскание не производится. Первым основанием прекращения взыскания является истечение срока, предусмотренного законодательством.

Также стандартом 4.10 Генерального приложения к Киотскому протоколу определено, что в национальном законодательстве устанавливается период времени, в течение которого таможенная служба может предпринять установленные законом действия по взиманию пошлин и налогов, не уплаченных на дату платежа. Непосредственно ТК, а также законодательство государств - участников Таможенного союза предельного срока для осуществления принудительного взыскания таможенных пошлин и налогов не предусматривает. Таким образом, взыскание таможенных платежей регулируется ст. 47 НК РФ в том случае, если такое взыскание осуществляется таможенным органом Российской Федерации.

Вторым основанием, которое дает возможность прекратить принудительное взыскание, является соответствие ситуации случаям, перечисленным в п. 2 ст. 80 ТК, к которым относятся: уплата недоимки; помещение товаров под льготную таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления; уничтожение (безвозвратная утрата) товаров вследствие аварии, действия непреодолимой силы либо в результате естественной убыли; помещение товаров под таможенную процедуру отказа в пользу государства; обращение товаров в собственность государства; обращение взыскания на товары; отказ в выпуске товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой; признание недоимки безнадежной к взысканию и ее списание; возникновение обстоятельств для прекращения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов.

Статья 48. Взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем

#### Комментарий к статье 48

1. Особенный порядок взыскания налоговой недоимки за счет имущества налогоплательщика - физического лица установлен ст. 48 НК РФ. Данный порядок устанавливает принудительный способ взыскания недоимки с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем. Такое взыскание обращается на имущество должника. В отличие от взыскания имущества организации или индивидуального предпринимателя взыскание с физического лица не может происходить во внесудебном порядке.

Аналогичное положение содержится в ст. 150 Федерального закона от 27 ноября 2010 года N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации", который устанавливает, что принудительное взыскание таможенных пошлин, налогов с физических лиц, за исключением индивидуальных предпринимателей, производится в судебном порядке. Исключение из данного правила, согласно части 3 ст. 154 указанного Закона, составляет удержание денежного залога в случае неуплаты таможенных платежей.

Устанавливая судебный порядок обращения взыскания на имущество недоимщика - физического лица, законодатель последовательно реализует принцип неприкосновенности собственности, закрепленный в ст. 35 Конституции РФ, п. 3 которой предполагает, что никто не может быть лишен своего имущества иначе как на основании решения суда.

Взыскание недоимки, а также пени и штрафов за счет имущества физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может происходить на основании решения налогового или таможенного органа. Вынесению такого решения предшествует направление в адрес должника (плательщика сборов) требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов в порядке, установленном ст. 69 НК РФ, ст. 152 Федерального закона "О таможенном регулировании в Российской Федерации", которое представляет собой извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.

Налоговый или таможенный орган в случае неисполнения в установленный срок требования об уплате налога вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке, электронных денежных средств, переводы которых

осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа, и наличных денежных средств физического лица.

Заявление в суд о взыскании за счет имущества физического лица подается в отношении всех требований об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, по которым истек срок исполнения, если общая сумма налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 3000 рублей. Указанная сумма периодически корректируется в связи с ростом потребительских цен и показателями инфляции.

2. Согласно [п. 2 комментируемой статьи](#), заявление о взыскании подается налоговым или таможенным органом в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов.

Здесь же установлены некоторые особенности течения срока исковой давности в отношении взыскания недоимки, пеней и штрафов. В частности, введено правило суммирования всех требований к физическому лицу за три года с момента истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов. Если за трехлетний период сумма требований превысила 3000 рублей, налоговый или таможенный орган получает право обращения в суд о взыскании совокупной суммы по всем выставленным требованиям в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3000 рублей.

Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, не превысила 3000 рублей, налоговый орган или таможенный орган также вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании, но шестимесячный срок исковой давности начинает считаться со дня истечения трехлетнего срока. Данное право налогового органа является исключением из общего порядка, установленного в [пункте 1 ст. 48](#) НК РФ, согласно которому обращение налогового или таможенного органа в суд о взыскании с физического лица недоимки, пеней и штрафов допускается только в случае, если задолженность превысила 3000 руб.

Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом. О восстановлении пропущенного налоговым или таможенным органом срока взыскания недоимки неоднократно давалось разъяснение со стороны высших судебных инстанций.

Например, [Постановлением](#) Пленума Верховного Суда РФ N 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ N 9 от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" указывалось, что при рассмотрении дел о взыскании санкций за налоговое правонарушение либо о взыскании налога (сбора, пени) за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица судам необходимо проверять, не истекли ли установленные [пунктом 3 статьи 48](#) или [пунктом 1 статьи 115](#) НК РФ сроки для обращения налоговых органов в суд. Имея в виду, что данные сроки являются пресекательными, то есть не подлежащими восстановлению, в случае их пропуска суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа.

Таким образом, судебная практика сложилась так, что суды отказывают в удовлетворении заявлений налоговых органов о восстановлении сроков исковой давности о взыскании недоимки, пени и штрафов с физических лиц. Такой подход связан с поиском баланса между публичным интересом и защитой прав налогоплательщиков и выступает как дополнительная гарантия при осуществлении взыскания с физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность. Это компенсирует упрощенный порядок обращения в суд налогового органа (таможенного органа), согласно которому требование о взыскании за счет имущества физического лица предъявляется налоговым органом (таможенным органом) в порядке приказного производства.

3. Заявления налоговых и таможенных органов о взыскании недоимки, пени и штрафов уполномочены рассматривать суды общей юрисдикции, к которым, в соответствии со [ст. 1](#) Федерального конституционного закона от 7 февраля 2011 г. N 1-ФКЗ "О судах общей юрисдикции в Российской Федерации", относятся федеральные суды общей юрисдикции и суды общей юрисдикции субъектов Российской Федерации, то есть мировые суды.

Порядок рассмотрения заявлений налоговых и таможенных органов о взыскании недоимки, пени и штрафа судами общей юрисдикции регулируется Гражданским процессуальным кодексом Российской Федерации (далее - ГПК РФ). Как правило, указанные заявления рассматриваются в упрощенном порядке приказного производства, которое завершается вынесением судебного приказа, что вытекает из [ст. 122](#) ГПК РФ, согласно которой судебный приказ выдается, если заявлено требование о взыскании с граждан недоимок по налогам, сборам и другим обязательным платежам.

Судебный приказ, согласно [ст. 121](#) ГПК РФ, представляет собой судебное постановление, вынесенное судьей единолично на основании заявления о взыскании денежных сумм или об истребовании движимого имущества от должника, и одновременно является исполнительным документом.

Требования к форме и содержанию заявления о выдаче судебного приказа установлены [ст. 124](#) ГПК РФ, а его содержание - [ст. 127](#) ГПК РФ.

ГПК РФ предусматривает также исковое производство, в рамках которого, согласно [п. 3 комментируемой статьи](#), рассматриваются заявления налоговых и таможенных органов в том случае, если судом вынесено



определение об отмене судебного приказа, но не позднее шести месяцев со дня вынесения данного определения.

В порядке искового производства требования могут быть предъявлены налоговым органом (таможенным органом) только со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа и не позднее шести месяцев от этой даты.

Кроме того, налоговый орган и таможенный орган могут обратиться в суд только в порядке искового производства в том случае, если физическое лицо не согласно с предъявляемыми требованиями, то есть имеется спор о праве. Иначе говоря, при поступлении в установленный срок в суд заявления налогоплательщика - физического лица о несогласии с предъявленными требованиями суд обязан прекратить приказное производство и перейти к рассмотрению дела в порядке искового производства. На это обращалось внимание, например, в [Обзоре](#) судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за третий квартал 2011 года (утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 7 декабря 2011 г.).

4. Согласно [пункту 4 комментируемой статьи](#), взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица осуществляется на основании вступившего в законную силу судебного акта в соответствии с Федеральным [законом](#) от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве".

Федеральный закон "Об исполнительном производстве" содержит специальную главу, посвященную обращению взыскания на имущество должника. Обращение взыскания на имущество должника, согласно [ст. 69](#) указанного Закона, включает изъятие имущества и (или) его реализацию, осуществляемую должником самостоятельно, или принудительную реализацию либо передачу взыскателю.

Взыскание на имущество должника по исполнительным документам обращается в первую очередь на его денежные средства в рублях и иностранной валюте и иные ценности, в том числе находящиеся на счетах, во вкладах или на хранении в банках и иных кредитных организациях, за исключением денежных средств должника, находящихся на залоговом, номинальном, торговом и (или) клиринговом счетах. Взыскание на денежные средства должника в иностранной валюте обращается при отсутствии или недостаточности у него денежных средств в рублях. В том случае, если перечисленных видов имущества (наиболее ликвидных) недостаточно для исполнения решения суда, взыскание обращается на иное имущество. Данное положение соответствует [п. 5 ст. 48](#) НК, которая разделяет имущество на группы в зависимости от последовательности взыскания.

5. Согласно [пункту 5 ст. 48](#) НК РФ, взыскание недоимки по налогу, сбору, пеням, штрафам за счет имущества физического лица производится последовательно в отношении:

1) денежных средств на счетах в банке и электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа;

2) наличных денежных средств;

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

4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Одним из принципов исполнительного производства, закрепленным в [ст. 4](#) Федерального закона "Об исполнительном производстве", является неприкосновенность минимума имущества, необходимого для существования должника-гражданина и членов его семьи, что соответствует положению комментируемой [статьи](#) о запрете обращения взыскания на имущество, предназначенное для повседневного личного пользования физическим лицом и членами его семьи.

В [ст. 446](#) Гражданского процессуального кодекса РФ установлен перечень имущества, принадлежащего гражданину-должнику на праве собственности, на которое не может быть обращено взыскание по исполнительным документам. Это:

- жилое помещение (его части), если для гражданина-должника и членов его семьи, совместно проживающих в принадлежащем помещении, оно является единственным пригодным для постоянного проживания помещением;

- земельные участки, на которых расположены объекты, указанные в [абзаце втором настоящей части](#);

- предметы обычной домашней обстановки и обихода, вещи индивидуального пользования (одежда, обувь и другие), за исключением драгоценностей и других предметов роскоши;

- имущество, необходимое для профессиональных занятий гражданина-должника, за исключением предметов, стоимость которых превышает сто установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда;

- используемые для целей, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, племенная, молочный и рабочий скот, олени, кролики, птица, пчелы, корма, необходимые для их содержания до выгона на пастбища (выезда на пасеку), а также хозяйственные строения и сооружения, необходимые для их содержания;

- семена, необходимые для очередного посева;
- продукты питания и деньги на общую сумму не менее установленной величины прожиточного минимума самого гражданина-должника и лиц, находящихся на его иждивении;
- топливо, необходимое семье гражданина-должника для приготовления своей ежедневной пищи и отопления в течение отопительного сезона своего жилого помещения;
- средства транспорта и другое необходимое гражданину-должнику в связи с его инвалидностью имущество;
- призы, государственные награды, почетные и памятные знаки, которыми награжден гражданин-должник.

Отдельными федеральными законами также установлены запреты на обращение взыскания в отношении отдельных видов имущества.

Например, [ст. 1405](#) Гражданского кодекса РФ устанавливает, что обращение взыскания на исключительное право на секретное изобретение не допускается, а согласно [ст. 1018](#) обращение взыскания по долгам учредителя управления на имущество, переданное им в доверительное управление, не допускается, за исключением несостоятельности (банкротства) этого лица.

Согласно [ст. 21](#) Федерального закона от 26 сентября 1997 г. N 125-ФЗ "О свободе совести и о религиозных объединениях" не может быть обращено взыскание по претензиям кредиторов на движимое и недвижимое имущество богослужебного назначения.

6. Согласно [пункту 6 комментируемой статьи](#), в случае взыскания налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица, не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате налога, сбора, пеней, штрафов считается исполненной с момента реализации такого имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм.

Со дня наложения ареста на указанное имущество и до дня перечисления вырученных сумм в бюджетную систему Российской Федерации пени за несвоевременное перечисление налогов, сборов не начисляются.

Данная [статья](#) находится в системной взаимосвязи с [пунктом 3 ст. 75](#) НК РФ, согласно которому пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора, и направлена на установление дополнительных гарантий защиты прав налогоплательщиков - физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в случае взыскания с них налога за счет имущества. На это указал КС РФ в Определении от 25 февраля 2013 г. N 152-О.

7. [Пункт 7 ст. 48](#) НК РФ содержит запрет на приобретение должностными лицами налоговых и таможенных органов имущества налогоплательщика - физического лица, реализуемого в порядке исполнения решения о взыскании налога.

Данный запрет направлен на устранение возможного конфликта интересов и коррупционных рисков.

Согласно [ст. 33](#) НК РФ, должностные лица налоговых органов обязаны действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами.

Должностные лица налоговых и таможенных органов являются государственными гражданскими служащими, на которых распространяется действие Федерального [закона](#) от 27 июля 2004 г. N 79-ФЗ "О государственной гражданской службе Российской Федерации".

Согласно [ст. 19](#) данного Закона, случаи возникновения у гражданского служащего личной заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, предотвращаются в целях недопущения причинения вреда законным интересам граждан, организаций, общества, субъекта Российской Федерации или Российской Федерации.

Под личной заинтересованностью гражданского служащего, которая влияет или может повлиять на объективное исполнение им должностных обязанностей, понимается возможность получения гражданским служащим при исполнении должностных обязанностей доходов в денежной либо натуральной форме, материальной выгоды непосредственно для гражданского служащего, членов его семьи. В случае возникновения у гражданского служащего личной заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, гражданский служащий обязан проинформировать об этом представителя нанимателя в письменной форме.

Статья 49. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации организации

Комментарий к [статье 49](#)

Комментируемая [статья](#) раскрывает содержание [подпункта 4 пункта 3 ст. 44](#) НК РФ, согласно которому обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации.

Согласно [п. 1 ст. 61](#) ГК РФ ликвидация представляет собой прекращение юридического лица без

правопреемства. Ликвидация может быть добровольной или принудительной. В первом случае она производится по решению участников либо уполномоченного органа юридического лица. Причиной добровольной ликвидации могут служить следующие обстоятельства: истечение срока, на который создано юридическое лицо, достижение поставленной при его создании цели и т.п. Принудительная ликвидация осуществляется по решению суда. Основанием вынесения такого решения является иск уполномоченных органов исполнительной власти при наличии следующих обстоятельств:

- в связи с допущенными при его создании грубыми нарушениями закона, если эти нарушения носят неустраняемый характер;

- в случае осуществления юридическим лицом деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) либо при отсутствии обязательного членства в саморегулируемой организации или необходимого в силу закона свидетельства о допуске к определенному виду работ, выданного саморегулируемой организацией;

- в случае осуществления юридическим лицом деятельности, запрещенной законом, либо с нарушением **Конституции** Российской Федерации, либо с другими неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов;

- в случае систематического осуществления общественной организацией, благотворительным и иным фондом, религиозной организацией деятельности, противоречащей уставным целям таких организаций.

Кроме того, организация может быть ликвидирована по иску учредителей (участников) в случае невозможности достижения целей, ради которых оно создано, в том числе в случае, если осуществление деятельности юридического лица становится невозможным или существенно затрудняется.

Перечень оснований для принудительной ликвидации не является закрытым, возможны иные предусмотренные законом случаи.

Порядок регистрации создания и ликвидации юридических лиц установлен Федеральным **законом** от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей".

Ликвидация организации-налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) подлежит государственной регистрации с внесением соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц уполномоченным органом государственной власти. Таким органом является Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы.

Ликвидация начинается с того, что участники юридического лица или орган, принявший соответствующее решение, незамедлительно направляют письменное сообщение о предстоящей ликвидации налоговому органу, который уполномочен осуществлять государственную регистрацию юридических лиц. Указанное сообщение является основанием для внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о том, что данное юридическое лицо находится в процессе ликвидации.

Лица, выступившие с инициативой ликвидации юридического лица, сами же назначают ликвидационную комиссию или наделяют ее функциями единоличного ликвидатора. Персональный состав ликвидационной комиссии, а также порядок и сроки проведения ликвидации должны быть согласованы с налоговым органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц. В случаях, когда ликвидация производится по судебному решению, им может быть предусмотрено возложение соответствующих обязанностей на самих участников либо на тех, кто уполномочен на проведение ликвидации учредительными документами.

На протяжении всего хода ликвидации юридическое лицо продолжает существовать в качестве субъекта гражданского оборота и налогообложения, которым управляет ликвидационная комиссия, и в этой связи, в частности, выступает в суде от имени ликвидируемого юридического лица и производит погашение его кредиторской задолженности, в том числе по налогам и сборам.

Работа комиссии начинается с извещения о предстоящей ликвидации, которое должно включать информацию о порядке и сроках обращения кредиторов со своими требованиями. Извещение необходимо поместить в том печатном органе, который обычно публикует сообщения о государственной регистрации юридических лиц. Задача комиссии состоит в том, чтобы собрать долги юридического лица и рассчитаться с его кредиторами. В этой связи, не ограничиваясь общим извещением, комиссия должна направить персональное уведомление всем выявленным ею кредиторам, включая и тех, у кого срок требования не наступил.

После истечения указанного в извещении срока, который не может быть менее двух месяцев, ликвидационная комиссия составляет промежуточный баланс, утверждаемый участниками или органом, принявшим решение о ликвидации, по согласованию с налоговым органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц. Промежуточный баланс должен содержать данные о том, что представляет собой имущество юридического лица, какие именно требования кредиторов удалось выявить и каков результат их рассмотрения.

Требования кредиторов удовлетворяются за счет имеющихся у юридического лица денежных средств, а при недостаточности этих средств - из сумм, вырученных от реализации принадлежащего ему имущества. Погашение кредиторской задолженности начинается со дня утверждения и согласования промежуточного баланса. После исполнения обязательств юридического лица ликвидационная комиссия составляет

окончательный ликвидационный баланс, которым завершает расчеты с кредиторами. Баланс должен быть утвержден собственником имущества или органом, принявшим решение о ликвидации, и, кроме того, согласован с налоговым органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц. После утверждения ликвидационного баланса в Единый государственный реестр юридических лиц вносится запись о ликвидации юридического лица. Именно с этого момента юридическое лицо признается прекратившим свое существование в качестве субъекта гражданского оборота и налогообложения.

С момента принятия решения о регистрации юридического лица (внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц) принудительное взыскание налоговой недоимки с расчетных счетов налогоплательщика в порядке [ст. 46](#) НК РФ не осуществляется. Данная позиция закреплена судебной практикой (Определения ВАС РФ от 27 февраля 2013 г. [N ВАС-1238/13](#) по делу N А29-4446/201, от 20 февраля 2013 г. [N ВАС-917/13](#) по делу N А26-11436/2011).

2. 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, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации.

Вопросы субсидиарной ответственности учредителей по долгам созданных им учреждений регулируются прежде всего гражданским законодательством Российской Федерации.

Согласно общему правилу, установленному [ст. 56](#) Гражданского кодекса РФ, юридическое лицо отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Учредитель (участник) юридического лица или собственник его имущества не отвечают по обязательствам юридического лица.

Таким образом, содержание комментируемой [статьи](#) входит в противоречие с содержанием [ГК](#) РФ. Это противоречие было предметом рассмотрения в [Постановлении](#) Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ N 9 от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации", который разъяснил следующее.

[Пункт 2 ст. 49](#) НК РФ предусматривает при недостаточности средств ликвидируемой организации возложение на ее учредителей (участников) в пределах и порядке, которые установлены законодательством Российской Федерации или учредительными документами, обязанности погасить оставшуюся задолженность по уплате налогов и сборов. При применении данной нормы необходимо учитывать, что, поскольку в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах не предусмотрено иное, такое возможно только в том случае, когда в соответствии с гражданским законодательством учредители (участники) ликвидируемого юридического лица несут субсидиарную ответственность по его долгам.

Аналогичное разъяснение содержится в [Постановлении](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

Законодательством Российской Федерации установлены многочисленные исключения из правила, исключающего субсидиарную ответственность учредителя. Например, учредитель отвечает по долгам казенного учреждения ([ст. 123.22](#) ГК РФ) или по долгам хозяйственных обществ в случае, если их несостоятельность вызвана действиями (бездействием) их учредителей, которые имеют право давать обязательные для общества указания ([ст. 3](#) Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах", [ст. 3](#) Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью") и т.д.

3. Согласно [п. 3 комментируемой статьи](#), очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации. На очередность, установленную гражданским законодательством, указывают также [ст. 46, 60, п. 1 ст. 76, п. 6 ст. 114, ст. 134](#) НК РФ.

ГК РФ установлена очередность, применяемая для удовлетворения требований кредиторов при ликвидации юридического лица после погашения текущих расходов, необходимых для осуществления ликвидации ([ст. 64](#) ГК РФ), а также очередность списания средств с банковского счета ([ст. 855](#) ГК РФ).

Согласно [ст. 64](#) ГК РФ, в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а также требования о компенсации морального вреда, о компенсации сверх возмещения вреда, причиненного вследствие разрушения, повреждения объекта капитального строительства, нарушения требований безопасности при строительстве объекта капитального строительства, требований к обеспечению безопасной эксплуатации здания, сооружения.

Во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности.

В третью очередь производятся расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды.

В четвертую очередь производятся расчеты с другими кредиторами.

Таким образом, погашение задолженности по налогам и сборам при ликвидации организации



осуществляется в третью очередь.

Требования кредиторов о возмещении убытков в виде упущенной выгоды, о взыскании неустойки (штрафа, пени), в том числе за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате обязательных платежей, удовлетворяются после удовлетворения требований кредиторов первой, второй, третьей и четвертой очереди.

Требования кредиторов каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований кредиторов предыдущей очереди.

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

При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств в уплату требований налоговых органов может осуществляться с платежами третьей группы очередности.

Помимо гражданского законодательства, очередность исполнения денежных требований при недостаточности средств на счете организации установлена также законодательством о несостоятельности (банкротстве). Согласно [ст. 134](#) Федерального закона от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", задолженность по платежам в бюджет (по требованиям налоговых органов) относится также к третьей группе очередности, вслед за выплатами компенсаций за причинение вреда жизни и здоровью граждан, расчетами по выплате выходных пособий и оплате труда. НК РФ в приведенных выше статьях обращается только к очередности, установленной гражданским законодательством.

**4. Пункт 4 комментируемой статьи** посвящен регулированию отношений, возникающих в том случае, если у ликвидируемой организации имеется переплата по налогам, сборам, пеням и штрафам.

Суммы излишне взысканных или уплаченных налогов подлежат зачету налоговым органом пропорционально в счет погашения недоимки по иным налогам, сборам и задолженности по пеням, штрафам.

При отсутствии у ликвидируемой организации налоговой задолженности сумма излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов (пеней, штрафов) подлежит возврату этой организации не позднее одного месяца со дня подачи соответствующего заявления.

Общий порядок зачета и возврата излишне взысканных налога, сбора, пеней и штрафа установлен [ст. 78 - 79](#) НК РФ. При возврате налога начисление процентов производится со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.

**5. Положения, предусмотренные настоящей статьей**, применяются также при уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

В этом случае, однако, следует иметь в виду, что согласно [ст. 4, ст. 15](#) Конституции Российской Федерации общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

Перемещение товаров через таможенную границу Таможенного союза урегулировано Международным [договором](#) "О Евразийском экономическом союзе" (Астана, 29 мая 2014 года), в рамках которого действует [Договор](#) о Таможенном кодексе Таможенного союза.

Кроме того, вопросы перемещения через границу Таможенного союза могут регулироваться Международной [конвенцией](#) об упрощении и гармонизации таможенных процедур, к которой Российская Федерация присоединилась в 2010 году, согласно Федеральному [закону](#) от 3 ноября 2010 года N 279-ФЗ (Киотская конвенция).

Таможенный кодекс Таможенного союза по большинству вопросов об исполнении обязанности по уплате налогов и сборов отсылает к национальному законодательству государств - участников Таможенного союза ([ст. 14, 20, 25, 30, 35](#)), то есть к НК РФ, а также Федеральному [закону](#) от 27 ноября 2010 года N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации".

Статья 50. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при реорганизации юридического лица

#### Комментарий к [статье 50](#)

Комментируемая статья посвящена особенностям исполнения налоговых обязательств в случае реорганизации организации. Целью [ст. 50](#) НК РФ является обеспечение на прежнем уровне размеров налоговых поступлений в бюджет независимо от реорганизации налогоплательщиков и недопущение снижения этого уровня в связи с реорганизацией (см. [Определение](#) ВАС РФ от 23 января 2008 г. N 13584/07).

Правовое регулирование реорганизации юридических лиц осуществляется гражданским законодательством ([ст. 57 - 60](#) ГК РФ).

Согласно [ст. 57](#) ГК РФ, реорганизация юридического лица может осуществляться в пяти формах: слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование, а также с сочетанием перечисленных форм.

Решение о реорганизации может приниматься его учредителями (участниками), а также по решению уполномоченных государственных органов или по решению суда (только в случае его разделения или выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц).

Например, по иску антимонопольного органа суд вправе принять решение о принудительном разделении организаций либо решение о выделении из их состава одной или нескольких организаций ([ст. 38](#) Федерального закона от 26 июля 2006 года N 135-ФЗ "О защите конкуренции").

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

Организация, прекратившая свою деятельность в результате реорганизации, и организация-правопреемник, поставленная на учет в налоговом органе, - это два различных налогоплательщика с собственными идентификационными номерами.

В силу [ст. 60](#) ГК РФ в течение трех рабочих дней после принятия решения о реорганизации юридического лица оно обязано уведомить в письменной форме уполномоченный государственный орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, о начале процедуры реорганизации с указанием формы реорганизации. До 2014 года [ст. 23](#) НК РФ содержала норму, согласно которой налогоплательщики обязаны сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации о начале реорганизации или ликвидации. В настоящее время необходимость данной нормы отпала, так как Федеральная налоговая служба (далее - ФНС России) исполняет полномочия по государственной регистрации юридических лиц.

В соответствии с Федеральным [законом](#) от 8 августа 2001 года N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" государственная регистрация осуществляется уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти.

[Постановлением](#) Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" ФНС России уполномочена на ведение Единого государственного реестра юридических лиц, Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей и Единого государственного реестра налогоплательщиков.

Полномочия по разработке и утверждению порядка ведения указанных Единых государственных реестров в соответствии с [Положением](#) о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным [Постановлением](#) Правительства РФ от 30 июня 2004 г. N 329, возложены на Минфин России.

Приказом Минфина России от 23 ноября 2011 г. N 158н утвержден [Порядок](#) ведения Единого государственного реестра юридических лиц и предоставления содержащихся в нем сведений и документов.

Приказом Минфина России от 22 июня 2012 г. N 87н утвержден Административный [регламент](#) предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств.

Полномочия по ведению Федеральной налоговой службой Единого государственного реестра налогоплательщиков установлены также [ст. 84](#) НК РФ, согласно которой на основе данных учета федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, ведет его в порядке, установленном Минфином России. В случаях прекращения деятельности российской организации при ликвидации, в результате реорганизации снятие ее с учета в налоговых органах осуществляется на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц или Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

Согласно [Правилам](#) ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков, утвержденным [Постановлением](#) Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. N 110, постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе осуществляется на основании сведений о создании (в том числе путем реорганизации) организации, содержащихся в соответствующей записи Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей.

Полномочия юридического лица после его реорганизации определяются по правилам [ст. 58](#) НК РФ о правопреемстве. В целом при реорганизации юридических лиц происходит универсальное правопреемство, в силу которого к вновь возникшему юридическому лицу переходит весь комплекс прав и обязанностей в полном объеме, в том числе и права, связанные с налогообложением реорганизованного юридического лица.

В то же время существуют особенности правопреемства для каждого вида реорганизации. При слиянии юридических лиц права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу. При присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности

присоединенного юридического лица. При разделении или при выделении юридического лица его права и обязанности переходят к вновь возникшим юридическим лицам в соответствии с передаточным актом.

При преобразовании юридического лица одной организационно-правовой формы в юридическое лицо другой организационно-правовой формы права и обязанности реорганизованного юридического лица в отношении других лиц не изменяются. По смыслу закона реорганизация путем преобразования не влечет изменения размеров налоговых поступлений в бюджет и порядка их уплаты ([Постановление Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2004 г. N 11489/03](#)).

С 2006 г. в гражданском законодательстве установлены общие требования к передаточному акту и разделительному балансу, что означает определение статуса этих документов как правоустанавливающих (не бухгалтерских), в частности при определении правопреемства.

Передаточный акт, согласно [ст. 59 ГК РФ](#), должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая обязательства, оспариваемые сторонами, а также порядок определения правопреемства в связи с изменением вида, состава, стоимости имущества, возникновением, изменением, прекращением прав и обязанностей реорганизуемого юридического лица, которые могут произойти после даты, на которую составлен передаточный акт.

Передаточный акт утверждается учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшим решение о реорганизации юридического лица, и обязательно представляется вместе с учредительными документами для государственной регистрации юридических лиц, создаваемых в результате реорганизации. Правила [ст. 50 НК РФ](#) применяются к правопреемнику с даты утверждения передаточного акта, до этого момента задолженность погашает правопреемник ([Определение ВАС РФ от 12 февраля 2008 г. N 1073/08](#)).

Судебная практика содержит толкование некоторых иных вопросов, касающихся правопреемства при реорганизации юридических лиц.

В частности, согласно [Постановлению Президиума ВАС РФ от 24 июля 2012 г. N 3546/12](#), из положений [ст. 50 НК РФ](#) следует, что на правопреемника реорганизованного юридического лица возлагается обязанность по уплате налогов. Это корреспондирует праву налогоплательщика-правопреемника, предусмотренному [пунктом 5 ст. 283 НК РФ](#), на уменьшение налоговой базы на сумму убытков, полученных организацией до момента реорганизации.

Согласно [Определению Верховного Суда РФ от 21 октября 2014 г. N 306-КГ14-2915](#), если на момент составления акта налоговой проверки реорганизация была завершена, то налоговая обязанность по принятому налоговыми органами решению возлагается на правопреемника.

[Определением ВАС РФ от 30 марта 2010 г. N ВАС-563/10](#) разъясняется, что [ст. 50 НК РФ](#) предусматривает правопреемство лишь в отношении налоговых платежей, обязанность по уплате которых возникла до реорганизации, и не устанавливает возможность перехода в порядке правопреемства к вновь возникшему юридическому лицу выбранного ранее существовавшим юридическим лицом режима налогообложения. Выбор режима налогообложения является правом вновь созданного юридического лица.

Вновь созданное юридическое лицо не может быть привлечено к налоговой ответственности за своего правопреемника, если меры ответственности были применены уже после завершения реорганизации. Положения [ст. 50 НК РФ](#) могут быть применены лишь в том случае, когда штрафы наложены на само реорганизуемое лицо до завершения его реорганизации ([Определение ВАС РФ от 13 марта 2008 г. N 3113/08](#)).

К правопреемнику реорганизованного юридического лица переходит также и обязанность по определению налоговых обязательств путем подачи отдельной декларации, исчислить и уплатить налог на прибыль либо учесть убыток в порядке, предусмотренном [пунктом 5 ст. 283 НК РФ](#), исполнив обязанность реорганизованного лица ([Определение ВАС РФ от 28 февраля 2011 г. N ВАС-15479/10](#)).

Условием для возложения солидарной обязанности по уплате налогов на созданные в результате выделения из реорганизованного юридического лица организации является совокупность условий, установленных [пунктом 8 ст. 50 НК РФ](#), а именно: налогоплательщик в результате состоявшегося выделения не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов, а реорганизация направлена на неисполнение указанной обязанности ([Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26 июля 2012 г. N А19-14792/2011](#)).

[Пункт 10 комментируемой статьи](#) посвящен регулированию отношений, возникающих в том случае, если до реорганизации возникла переплата по налогам, сборам, пеням и штрафам. Сумма налога (пеней, штрафов), излишне уплаченная юридическим лицом или излишне взысканная до его реорганизации, подлежит зачету в счет исполнения правопреемником обязанности реорганизованного юридического лица по погашению недоимки и задолженности по пеням и штрафам. Подлежащая зачету сумма распределяется пропорционально недоимке по иным налогам, сборам и задолженности реорганизованного юридического лица по пеням и штрафам, подлежащим уплате или взысканию.

При отсутствии у реорганизуемого юридического лица задолженности по уплате налога, а также пеней и

штрафов сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату его правопреемнику (правопреемникам) в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

Общий порядок зачета и возврата излишне взысканных налога, сбора, пеней и штрафа установлен [ст. 78 - 79](#) НК РФ. При этом при возврате налога предусмотрено начисление процентов со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.

Положения, предусмотренные комментируемой [статьей](#), применяются также при уплате сбора реорганизованным юридическим лицом, при определении правопреемника иностранной организации, реорганизованной в соответствии с законодательством иностранного государства, при уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

В случае уплаты реорганизованным юридическим лицом налогов, связанных с перемещением через таможенную границу, следует иметь в виду, что согласно [п. 4 ст. 15](#) Конституции Российской Федерации общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

Перемещение товаров через таможенную границу Таможенного союза, как и создание самого Таможенного союза, урегулировано Международным [договором](#) "О Евразийском экономическом союзе" (Астана, 29 мая 2014 года), в рамках которого действует [Договор](#) о Таможенном кодексе Таможенного союза.

Кроме того, вопросы перемещения через границу Таможенного союза могут регулироваться Международной [конвенцией](#) об упрощении и гармонизации таможенных процедур, к которой Российская Федерация присоединилась в 2010 году, согласно Федеральному [закону](#) от 3 ноября 2010 года N 279-ФЗ (Киотская конвенция).

Таможенный кодекс Таможенного союза, однако, по большинству вопросов об исполнении обязанности по уплате налогов и сборов отсылает к национальному законодательству государств - участников Таможенного союза ([ст. 14, 20, 25, 30, 35](#)), то есть к НК РФ, а также Федеральному [закону](#) от 27 ноября 2010 года N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации".

Статья 51. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица

#### Комментарий к [статье 51](#)

Комментируемая [статья](#) посвящена исполнению обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующим или недееспособным физическим лицом.

В силу [пункта 1 ст. 45](#) НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. В частности, действия, связанные с уплатой налога (сбора), производятся за налогоплательщика (плательщика сбора) иным уполномоченным лицом в предусмотренных [ст. 51](#) НК РФ случаях.

Согласно [пункту 1 комментируемой статьи](#), обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять его имуществом, которое обязано уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы.

Признание физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным регулируется гражданским законодательством Российской Федерации.

Согласно [ст. 42 - 45](#) Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ), гражданин может быть по заявлению заинтересованных лиц признан судом безвестно отсутствующим, если в течение года в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания.

Имущество безвестно отсутствующего гражданина при необходимости постоянного управления им передается лицу, которое определяется органом опеки и попечительства и действует на основании договора о доверительном управлении, заключаемого с этим органом. Доверительный управляющий обязан без начисления процентов уплатить всю не уплаченную безвестно отсутствующим сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим. В случае, если денежных средств недостаточно для исполнения налоговой обязанности, налоговым органом может быть предоставлена отсрочка.

Суд отменяет решение о признании лица безвестно отсутствующим в случае явки или обнаружения его места пребывания. На основании решения суда отменяется управление имуществом этого гражданина. Если лицо, признанное безвестно отсутствующим, не является в течение пяти лет, то оно может быть объявлено судом умершим, что влечет за собой регистрацию соответствующего акта гражданского состояния и



возникновение отношений, связанных с наследством.

**Пункт 2 комментируемой статьи** устанавливает, что обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется его опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица в размере всей неуплаченной суммы налогов и сборов, а также пени и штрафов.

Дееспособность физического лица связана с определенными качествами гражданина: способностью понимать значение своих действий, руководить ими и предвидеть последствия их совершения. Эти качества зависят не только от возраста, но и от состояния психики. Поэтому, если физическое лицо не может правильно оценивать значение своих действий или руководить ими вследствие психического расстройства, оно может быть признано судом недееспособным.

Согласно **ст. 29 ГК РФ**, гражданин, который вследствие психического расстройства не может понимать значения своих действий или руководить ими, может быть признан судом недееспособным в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством. Над ним устанавливается опека. С этого момента от имени гражданина, признанного недееспособным, сделки совершает его опекун.

Согласно **ст. 30 ГК РФ**, гражданин может быть признан также ограниченно дееспособным, если он вследствие пристрастия к азартным играм, злоупотребления спиртными напитками или наркотическими средствами ставит свою семью в тяжелое материальное положение. Над частично дееспособным гражданином устанавливается попечительство. Однако такой гражданин, в отличие от полностью недееспособного лица, самостоятельно несет имущественную ответственность по совершенным им сделкам и за причиненный им вред. НК РФ не устанавливает специальный порядок исполнения налоговой обязанности за лицо, признанное частично недееспособным.

Опека и попечительство, согласно **ст. 31 - 33 ГК РФ**, устанавливаются для защиты прав и интересов недееспособных или не полностью дееспособных граждан. Опека и попечительство над несовершеннолетними устанавливаются также в целях их воспитания. Опекуны и попечители выступают в защиту прав и интересов своих подопечных в отношениях с любыми лицами, в том числе в судах, без специального полномочия. Органами опеки и попечительства, согласно **ст. 34 ГК РФ**, являются органы исполнительной власти субъекта Российской Федерации или местного самоуправления в случае, если законом субъекта Российской Федерации они наделены такими полномочиями.

Порядок принятия судом решений об ограничении дееспособности гражданина и признания его недееспособным установлен **гл. 31 Гражданского процессуального кодекса РФ** (далее - ГПК РФ). **Ст. 281 ГПК РФ** определяет лиц, уполномоченных подавать в суд заявление об ограничении дееспособности или о признании гражданина недееспособным, к которым, например, относятся члены его семьи, органы опеки и попечительства, медицинская организация, оказывающая психиатрическую помощь. **Ст. 282 ГПК РФ** устанавливает содержание заявления об ограничении дееспособности или о признании гражданина недееспособным, а **ст. 283 ГПК РФ** определяет порядок назначения экспертизы для определения психического состояния гражданина.

Вопросы опеки и попечительства над детьми, оставшимися без попечения родителей, определяются также Семейным кодексом РФ, Федеральным законом от 24 апреля 2008 года N 48-ФЗ "Об опеке и попечительстве", который регулирует отношения, связанные с опекой и попечительством в отношении не достигших возраста четырнадцати лет несовершеннолетних граждан и признанных судом недееспособными граждан. В отношении таких граждан назначенные органом опеки и попечительства граждане (опекуны) являются законными представителями подопечных и совершают от их имени и в их интересах все юридически значимые действия.

Согласно **ст. 148.1 Семейного кодекса РФ**, имущественные права и обязанности опекуна или попечителя определяются гражданским законодательством, а также Федеральным законом "Об опеке и попечительстве".

Согласно **ст. 15** указанного Закона, опекун или попечитель ежегодно представляют в орган опеки и попечительства отчет в письменной форме за предыдущий год о хранении, использовании имущества подопечного и об управлении имуществом подопечного. Отчет опекуна или попечителя должен содержать сведения о состоянии имущества и месте его хранения, приобретении имущества взамен отчужденного, доходах, полученных от управления имуществом подопечного, и расходах, произведенных за счет имущества подопечного. К отчету опекуна или попечителя прилагаются документы (копии товарных чеков, квитанции об уплате налогов, страховых сумм и другие платежные документы), подтверждающие указанные сведения, за исключением сведений о произведенных за счет средств подопечного расходах на питание, предметы первой необходимости и прочие мелкие бытовые нужды.

Статья 52. Порядок исчисления налога

Комментарий к **статье 52**

1. Согласно **п. 1 комментируемой статьи** налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Порядок исчисления конкретного налога является обязательным элементом налога. Согласно **ст. 17 НК**

РФ, налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налоговый период, согласно [ст. 55](#) НК РФ, представляет собой календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Налоговая база и налоговая ставка, размеры сборов определяются [ст. 53](#) НК РФ. Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ.

Положения [ст. 52](#) НК РФ не относятся к конкретному налогу и имеют универсальный характер. Одновременно порядок уплаты установлен по каждому конкретному налогу. Самостоятельное исчисление налога является формой реализации самостоятельного и добровольного исполнения налогоплательщиком своих обязанностей и соответствует [ст. 45](#) НК РФ, согласно которой налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога ([п. 1 ст. 45](#) НК РФ) и самостоятельно выполняет поручение на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежной суммы в уплату налога ([п. 7 ст. 45](#) НК РФ).

2. Правило самостоятельного исчисления суммы налога налогоплательщиком имеет исключение в случае, когда это полномочие осуществляет налоговый орган или налоговый агент ([п. 2 ст. 52](#) НК РФ).

Кроме того, налогоплательщик может поручить исчисление налога представителю, который будет действовать от его имени.

Исчисление налога налоговым органом может иметь место в том случае, если это установлено НК РФ (например, по транспортному налогу, уплачиваемому физическими лицами, в соответствии с [п. 1 ст. 362](#) НК РФ, или по земельному налогу, уплачиваемому физическими лицами, в соответствии с [п. 3 ст. 396](#) НК РФ, при уплате авансовых платежей по налогу на доходы физических лиц, согласно [п. 3 ст. 396](#) НК РФ), а также по итогам проведения налогового контроля, при проведении камеральных или выездных проверок.

В первом случае налоговым органом направляется налогоплательщику налоговое уведомление, а во втором случае, по итогам налогового контроля, может быть направлено налоговое требование. Данное полномочие налоговых органов установлено [пунктом 1 ст. 32](#) НК РФ, согласно которому налоговые органы обязаны направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора.

Налоговое уведомление также может направляться по результатам проверки и корреспондирует праву налогоплательщиков получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов ([п. 9 ч. 1 ст. 21](#) НК РФ).

Как отметил Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в [Постановлении](#) от 29 марта 2005 г. N 13592/04, выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера и перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налога и сбора и носит характер взыскания налоговым органом недоимки.

Для налоговых агентов обязанность исчисления за налогоплательщика сумм налогов, подлежащих уплате, вытекает из их обязанностей, установленных [ст. 24](#) НК РФ. Налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства.

3. Для случая, когда исчисление уплаты налога возложено на налоговый орган (например, по транспортному налогу или по земельному налогу, при уплате их физическими лицами, авансовых платежей по налогу на доходы физических лиц), [пунктом 3 комментируемой статьи](#) регулируются структура и форма налогового уведомления, которое должно содержать сумму налога, подлежащую уплате, объект налога, налоговую базу и срок уплаты.

Форма налогового уведомления утверждается как Минфином России, так и Федеральной налоговой службой, которая наделена НК РФ соответствующими полномочиями как орган, уполномоченный осуществлять контроль и надзор в сфере налогообложения. В частности, форма налогового уведомления утверждена совместным Приказом Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы от 5 октября 2010 г. N ММВ-7-11/479@. Приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от

27.07.2004 N САЭ-3-04/440@ была утверждена форма налогового уведомления на уплату налога на доходы физических лиц.

4. **Пунктом 4 комментируемой статьи** установлен перечень способов направления налогового уведомления налогоплательщика. Данный перечень является закрытым, но предусматривает все возможные способы передачи информации: лично под расписку; заказным письмом по почте; по телекоммуникационным каналам связи в электронной форме. В случае, если все указанные способы недоступны, налоговое уведомление направляется по адресу регистрации налогоплательщика заказным письмом через организацию почтовой связи и считается врученным по истечении шести дней с даты направления.

Согласно **ст. 9** Федерального закона от 17 июля 1999 г. N 176-ФЗ "О почтовой связи", в Российской Федерации действуют следующие виды почтовой связи:

- почтовая связь общего пользования, осуществляемая государственными унитарными предприятиями, государственными учреждениями почтовой связи, а также иными операторами почтовой связи;

- специальная связь федерального органа исполнительной власти, осуществляющего управление деятельностью в области связи;

- федеральная фельдъегерская связь;

- фельдъегерско-почтовая связь федерального органа исполнительной власти в области обороны.

Налоговые органы при направлении налогового уведомления пользуются услугами почтовой связи общего пользования, которые действуют по единым **Правилам** оказания услуг почтовой связи, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 15 апреля 2005 г. N 221. Согласно указанным Правилам, заказные письма являются одной из категорий почтовых отправок, которые характеризуются совокупностью признаков, определяющих порядок и условия приема, обработки, перевозки и доставки (вручения) данного отправления.

5. **Пунктом 5 комментируемой статьи** определены особенности исчисления налога на прибыль по консолидированной группе налогоплательщиков, которое выполняется ответственным участником группы, статус которого определен **ст. 25.1** НК РФ.

6. **Пункт 6 ст. 52** НК РФ устанавливает общее для всех налогов правило округления до полных рублей при исчислении сумм налогов. В то же время не уточняется, применяется ли данное правило к исчислению сборов, пени и штрафов.

Статья 53. Налоговая база и налоговая ставка, размеры сборов

Комментарий к **статье 53**

**Пунктом 1 комментируемой статьи** установлены определения налоговой базы и налоговой ставки, которые являются обязательными элементами налога. Согласно **ст. 17** НК РФ, налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. Понятие размера сбора, несмотря на то, что данный термин указан в названии статьи 53 НК РФ, не получило своего определения в указанной статье.

Положения **ст. 53** НК РФ имеют универсальный характер. В то же время специальная налоговая база и налоговая ставка установлены по каждому конкретному налогу, а размеры сборов - по каждому сбору.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Налоговая ставка - величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Иначе говоря, налоговая база и налоговая ставка определяются через объект налогообложения, который, согласно **ст. 38** НК РФ, определяется как реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

При установлении налога налоговая база определяется для того, чтобы количественно выразить объект налогообложения, и устанавливается применительно к каждому конкретному налогу.

Например, по налогу на добавленную стоимость налоговая база при реализации товаров определяется в соответствии со **ст. 153, 160** НК РФ в зависимости от особенностей реализации произведенных или приобретенных товаров. При ввозе товаров на территорию Российской Федерации определение налоговой базы регулируется налоговым законодательством и таможенным законодательством Таможенного союза ЕврАзЭС.

В соответствии со **ст. 274** НК РФ налоговой базой при расчете налога на прибыль организации признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

По налогу на добычу полезных ископаемых (**ст. 338** НК РФ) налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых.

Примером дифференцированного подхода законодателя к определению налоговой базы является транспортный налог. В соответствии со [ст. 359](#) НК РФ налоговая база по этому налогу определяется как мощность транспортного средства в лошадиных силах для транспортных средств, имеющих двигатели, и как валовая вместимость в регистровых тоннах - для водных несамостоятельных транспортных средств, а также на единицу транспортного средства - для водных и воздушных судов.

В отношении налога на игорный бизнес ([ст. 367](#) НК РФ) налоговая база определяется отдельно по каждому объекту.

Аналогичные нормы, касающиеся определения налоговой базы, содержатся и в законодательстве государств - участников таможенного союза ЕврАзЭС. В Налоговом кодексе Республики Беларусь соответствующие нормы содержатся в ст. 41 (понятие налоговой базы). В Налоговом кодексе Республики Казахстан этому вопросу посвящена ст. 28 (понятие налоговой базы).

Налоговая ставка определяется через понятие налоговой базы. Иначе говоря, налоговая ставка - это размер налогового платежа на единицу налогообложения. Налоговые ставки в зависимости от характеристики (единицы измерения) налоговой базы подразделяются на:

- адвалорные - ставки, начисляемые в процентах к стоимостной характеристике налоговой базы;
- специфические - ставки, начисляемые в установленном размере за единицу налоговой базы (по отношению к физической характеристике налоговой базы);
- комбинированные - ставки, применяемые при сочетании стоимостной и физической характеристик налоговой базы.

Налоговые ставки могут быть: пропорциональными, то есть имеющими постоянную величину независимо от изменения налоговой базы; прогрессивными, при которых налоговая ставка увеличивается с увеличением налоговой базы; регрессивными, при которых налоговая ставка уменьшается с увеличением налоговой базы.

По отдельным налогам налоговая ставка может быть установлена в нескольких формах одновременно. Примером может служить таможенная пошлина. Согласно [ст. 4](#) Федерального закона от 21 мая 1993 года N 5003-1 "О таможенном тарифе", в Российской Федерации устанавливаются следующие виды ставок таможенных пошлин:

- адвалорные, начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;
- специфические, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров;
- комбинированные, сочетающие оба названных вида таможенного обложения.

[Пунктом 2 ст. 53](#) НК РФ закрепляются полномочия государственной власти и местного самоуправления по установлению налоговой базы и налоговых ставок. Распределение полномочий произведено в зависимости от вида налогов - федеральных, региональных и местных.

В то же время по каждому региональному и местному налогу существует свой особый порядок определения налоговой базы. Например, по земельному налогу, который отнесен к местным налогам, налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения ([ст. 390](#) НК РФ). Показатели кадастровой стоимости устанавливаются уже актом органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации ([ст. 66](#) Земельного кодекса Российской Федерации).

## Статья 54. Общие вопросы исчисления налоговой базы

### Комментарий к [статье 54](#)

Комментируемая [статья](#) определяет общие правила исчисления налоговой базы. Ее положения применимы ко всем налогам и конкретизируются применительно к отдельным налогам.

Согласно [ст. 17](#) НК РФ, налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, в числе которых имеется налоговая база. Согласно [ст. 53](#) НК РФ, налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

В соответствии с [пунктом 1 комментируемой статьи](#) организации исчисляют налоговую базу по итогам налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению.

Здесь же установлено правило исправления ошибок в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, согласно которому перерасчет налоговой базы и суммы налога за период, в котором были совершены ошибки, производится в текущем налоговом периоде. Если период совершения ошибок определить невозможно, перерасчет производится за тот период, в котором выявлены ошибки.

Регистры бухгалтерского учета и первичные документы (их копии) могут быть истребованы должностным лицом налогового органа при проведении налоговой проверки на основании [ст. 93](#) НК РФ. Отказ проверяемого



лица от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную [ст. 126](#) НК РФ.

Основы ведения регистров бухгалтерского учета, в которых содержатся данные об объектах налогообложения, установлены в [ст. 10](#) Федерального закона от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете". В регистрах бухгалтерского учета регистрируются и накапливаются данные из первичных учетных документов. При ведении регистров бухгалтерского учета не допускаются пропуски или изъятия данных об объектах бухгалтерского учета, регистрация мнимых и притворных объектов, а также исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, подписи лиц, ответственных за его ведение, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В информационном [письме](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 ноября 2011 г. N 148 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации" указано на то, что по смыслу [ст. 54](#) НК РФ налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые в их исполнение финансово-хозяйственные операции, отражаемые в бухгалтерском учете. При этом налогообложению подвергается финансовый результат, формируемый по итогам налогового (отчетного) периода на основе данных регистров бухгалтерского учета, в том числе совокупности совершенных в этом периоде названных операций.

Полномочия по установлению плана счетов бюджетного учета и единой методологии бюджетного учета, порядка составления и ведения бюджетных смет федеральных казенных учреждений, методологическому руководству по бухгалтерскому учету и отчетности юридических лиц, независимо от их организационно-правовых форм, согласно [ст. 165](#) Бюджетного кодекса Российской Федерации, возложены на Минфин России.

Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н утверждены [План](#) счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и [Инструкция](#) по его применению. Согласно Плану счетов и в соответствии с Инструкцией, бухгалтерский учет в организациях (кроме кредитных, государственных и муниципальных учреждений) должен вестись методом двойной записи. План счетов представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

[Приказом](#) Минфина России от 15 декабря 2010 г. N 173н утверждены формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методические указания по их применению.

Наконец, Приказом Минфина России от 28 июня 2010 г. N 63н утверждено [Положение](#) по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010).

[ПБУ 22/2010](#) перечисляет причины ошибок в бухгалтерском учете и отчетности, в числе которых неправильное применение законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету; неправильное применение учетной политики организации; неточности в вычислениях; неправильная классификация или оценка фактов хозяйственной деятельности; неправильное использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности; недобросовестные действия должностных лиц организации.

Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

Допускается ведение бухгалтерского учета в организациях по Международному [стандарту](#) финансовой отчетности (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки". Этот Стандарт введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. N 160н.

Согласно указанному [Стандарту](#) под ошибками предыдущих периодов понимаются пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периода, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая имелась в наличии, когда финансовая отчетность за те периоды была утверждена к выпуску и могла обоснованно ожидать быть полученной и рассмотренной в ходе подготовки и представления этой финансовой отчетности. Такие ошибки включают результаты математических просчетов, ошибок при применении учетной политики, невнимательности или неверного толкования фактов, а также мошенничества.

Некоторые аспекты налогового учета при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость были разъяснены [Постановлением](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 мая 2014 г. N 33

"О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость". ВАС РФ указал, что при определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания [пункта 1 статьи 146](#) НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения.

Однако налогоплательщик обязан зафиксировать факт выбытия и то обстоятельство, что имущество выбыло без передачи его третьим лицам, поскольку в силу [пункта 1 ст. 54](#) НК РФ он обязан доказать наличие тех фактов своей хозяйственной деятельности, которые влияют на формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности.

ВАС РФ подчеркнул, что по смыслу взаимосвязанных положений [пункта 1 статьи 38](#), [пункта 1 статьи 54](#) и [подпункта 1 пункта 1 статьи 146](#) НК РФ объект налогообложения формирует совокупность совершенных в течение налогового периода финансово-хозяйственных операций по реализации товаров (работ, услуг).

В связи с этим невыполнение налогоплательщиком при осуществлении хозяйственной деятельности тех или иных предписаний, установленных как публично-правовыми, так и гражданско-правовыми нормами (например, неполучение в необходимых случаях лицензии, иных разрешений или согласований; неосуществление регистрации договора и т.п.), влечет неблагоприятные для него налоговые последствия (например, невозможность использовать освобождение от налогообложения конкретных операций, применять налоговые вычеты, заявлять налог к возмещению из бюджета и др.) лишь в том случае, если это прямо предусмотрено положениями НК РФ.

Согласно [пункту 2 комментируемой статьи](#), индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу на основе данных учета доходов, расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России.

Приказом Минфина России N 86н, Министерства Российской Федерации по налогам и сборам N БГ-3-04/430 от 13 августа 2002 г. утвержден [Порядок](#) учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей. Этот порядок разработан во исполнение [пункта 2 ст. 54](#) НК РФ и устанавливает, что учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется индивидуальными предпринимателями путем фиксирования их в Книге учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя в момент их совершения на основе первичных документов позиционным способом.

## Статья 55. Налоговый период

### Комментарий к [статье 55](#)

Комментируемая [статья](#) определяет два вида периодов, применяемых в налоговом праве: налоговый и отчетный, при этом отчетный период является частью налогового периода или совпадает с ним. Введение отчетного периода может быть связано, например, с уплатой авансовых платежей, а также с иными целями.

Налоговый период является одним из обязательных элементов налогообложения. Согласно [ст. 17](#) НК РФ, налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налоговый период представляет собой календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Положения [ст. 52](#) НК РФ не относятся к конкретному налогу и имеют универсальный характер. В то же время специальные правила, установленные [п. 2 - 4 комментируемой статьи](#), распространяются в отношении организаций-налогоплательщиков и не распространяются на индивидуальных предпринимателей. Одновременно могут быть установлены особенности по определению налоговых периодов конкретных налогов.

Исчисление налогового периода базируется на принятом в Российской Федерации календарном исчислении сроков, основы которого установлены Федеральным [законом](#) от 03.06.2011 N 107-ФЗ "Об исчислении времени" и Федеральным [законом](#) от 26.06.2008 N 102-ФЗ "Об обеспечении единства измерений". Согласно указанным Законам, в Российской Федерации принят григорианский календарь, который представляет собой систему исчисления времени, основанную на циклическом обращении Земли вокруг Солнца, в которой продолжительность одного цикла обращения Земли вокруг Солнца принята равной 365,2425 суток и которая содержит девяносто семь високосных лет на четыреста лет ([ст. 4](#) Федерального закона "Об исчислении времени"). Следует также иметь в виду, что в действительности время исчисляется не по астрономическим

периодам обращения Земли вокруг Солнца, а по атомным эталонным часам, которые сохраняются Государственной службой времени, частоты и определения параметров вращения Земли ([Постановление Правительства РФ от 23 марта 2001 г. N 225 "Об утверждении Положения о Государственной службе времени, частоты и определения параметров вращения Земли"](#)).

Согласно [ст. 190](#) ГК РФ, срок определяется календарной датой или истечением периода времени, который исчисляется годами, месяцами, неделями, днями или часами. Согласно [ст. 191](#) ГК РФ, течение срока может начинаться от наступления события, которым определено его начало. Согласно [ст. 6.1](#) НК РФ, сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями.

Таким образом, исчисление сроков может быть связано также и с наступлением юридических фактов, которые означают начало или окончание срока. Комментируемая [статья](#) такими юридическими фактами называет создание, реорганизацию или ликвидацию организации (за исключением реорганизации путем выделения одной или нескольких организаций). В иных случаях налоговый период исчисляется календарными годами, кварталами (четвертая часть года, составляющая три месяца, которые последовательно отсчитываются от начала года), месяцами и днями.

Создание организации совпадает с моментом ее государственной регистрации, которая представляет собой акты уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляемые посредством внесения в государственные реестры сведений о создании, реорганизации и ликвидации юридических лиц, приобретении физическими лицами статуса индивидуального предпринимателя, прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, иных сведений о юридических лицах и об индивидуальных предпринимателях ([ст. 1](#) Федерального закона от 8 августа 2001 года N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей"). Полномочия по государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей возложены на Федеральную налоговую службу (см. [Приказ](#) Минфина России от 22 июня 2012 г. N 87н об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной налоговой службой государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств).

Как правило, налоговый период признается равным одному году, который начинается 1 января и заканчивается 31 декабря. Однако в некоторых главах части 2 комментируемого [Кодекса](#) по конкретным налогам может предусматриваться и иная продолжительность налогового периода.

Например, по налогу на прибыль, согласно [ст. 285](#) НК РФ, налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

При применении упрощенной системы налогообложения, согласно [ст. 346.19](#) НК РФ, налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. В то же время налогоплательщик не обязан исчислять и уплачивать минимальный налог по итогам части налогового периода, если он до истечения налогового периода утратил право на применение единого налога ([ст. 346.18, 346.19](#) НК РФ).

Датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода. Налоговый период может состоять из нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. В этом случае при квалификации требований налогового органа судом во внимание также принимаются и даты окончания отчетных периодов ([Постановление](#) ВАС РФ от 24 апреля 2012 г. N 17331/11).

При рассмотрении налоговых споров имеет значение также определение соответствия налогового периода и налоговой базы (в частности, полученной прибыли или дохода). Например, по налогу на доходы физических лиц списание материальных расходов возможно в том налоговом периоде, в котором был получен доход от реализации товаров, работ, услуг ([Определение](#) ВАС РФ от 10.07.2013 N ВАС-3920/13).

[Пункты 2 - 5](#) комментируемой [статьи](#) посвящены тем случаям, когда фактический период налогооблагаемой деятельности или нахождения налогооблагаемого имущества у налогоплательщика не совпадает с установленной НК РФ продолжительностью налогового периода, в этом случае особым является исчисление начала и окончания налогового периода:

- если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца соответствующего года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации;

- при создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания;

- если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним

налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации). Данное правило не применяется в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций;

- если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации). Данное правило не применяется в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций;

- если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) раньше окончания календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации.

Рассмотренные правила не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций, а также в отношении тех налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал. В таких случаях при создании, ликвидации, реорганизации организации изменение отдельных налоговых периодов производится по согласованию с налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

## Статья 56. Установление и использование льгот по налогам и сборам

### Комментарий к [статье 56](#)

Льготы по налогам и сборам являются факультативным (необязательным) элементом налогообложения и могут не применяться при установлении конкретных налогов, в отличие от объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления налога и порядка и срока уплаты налога, без определения которых, согласно [ст. 17](#) НК РФ, налог не считается установленным. Налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком предусматриваются в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах.

Положения [ст. 56](#) НК РФ не относятся к конкретному налогу и имеют общий характер. В комментируемой статье установлено легальное понятие налоговой льготы и в общем виде регламентированы правила установления и использования налоговых льгот.

[Статьей 3](#) НК РФ установлены принципы всеобщности и равенства налогообложения, налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Льготами по налогам и сборам, согласно комментируемой [статье](#), признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Вопрос о том, не является ли установление налоговых льгот нарушением принципа всеобщности налогообложения, рассматривал Конституционный Суд РФ. КС РФ указал, что освобождение от уплаты налогов по своей природе - льгота, являющаяся исключением из принципов всеобщности и равенства налогообложения, вытекающих из [ст. 19](#) и [57](#) Конституции Российской Федерации, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения. Льготы носят адресный характер, их установление относится к прерогативе законодателя, имеющего право определять круг лиц, на которых они распространяются (Постановления КС РФ от 21 марта 1997 года [N 5-П](#), от 28 марта 2000 года [N 5-П](#)). Исходя из смысла [п. 2 ст. 17](#) НК РФ, льготы и основания их использования налогоплательщиком могут быть предусмотрены лишь в необходимых, по мнению законодателя, случаях; поскольку их установление не обязательно при определении существенных элементов налога, отсутствие льгот у других категорий налогоплательщиков не влияет на оценку законности установления самого налога (Определения КС РФ от 5 июля 2001 года [N 162-О](#), от 7 февраля 2002 года [N 37-О](#)). Обязательность установления льгот по налогу на доходы физических лиц для тех или иных категорий налогоплательщиков непосредственно из [Конституции](#) Российской Федерации не вытекает ([Определение](#) КС РФ от 5 июля 2011 г. [N 879-О-О](#)).

В комментируемой [статье](#) предусмотрены следующие основные правила предоставления налоговых льгот:

- нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуальный характер;

- законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе предусматривать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком при установлении региональных



налогов;

- представительные органы местного самоуправления вправе предусматривать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком при установлении местных налогов.

Основными целями предоставления льгот по налогам и сборам могут являться:

- реализация федеральных, региональных и местных программ и социально-экономических задач, отнесенных к числу приоритетных;

- стимулирование использования финансовых ресурсов налогоплательщиков для расширения и обновления производств и технологий с целью увеличения объемов производства, выпуска конкурентоспособной продукции и создания новых рабочих мест;

- повышение уровня социальной защиты населения;

- обеспечение полноты и своевременности поступлений сумм налогов и сборов в бюджеты соответствующих уровней.

Налогоплательщикам могут предоставляться льготы по налогам и сборам в следующих формах:

- необлагаемый минимум объекта налога (сбора);

- изъятие из обложения определенных объектов налога (сбора);

- освобождение от уплаты налога (сбора);

- понижение налоговых ставок;

- вычет из суммы налога (сбора), подлежащей к уплате;

- иные предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики вправе:

- использовать льготы по налогам и сборам на основании и в порядке, которые установлены законодательством о налогах и сборах;

- отказаться от использования льгот по налогам и сборам либо приостановить их использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

При возникновении споров о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает отказа от ее использования в этом периоде ([Постановление](#) Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11 июля 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации").

## Статья 57. Сроки уплаты налогов и сборов

### Комментарий к [статье 57](#)

Срок уплаты является одним из обязательных элементов налогообложения. Согласно [ст. 17](#) НК РФ, налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Положения [ст. 52](#) НК РФ не относятся к конкретному налогу и имеют общий характер. В [п. 1 комментируемой статьи](#) специально указано, что сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору.

Исчисление сроков уплаты налогов, как и налогового периода, периода базируется на принятом в Российской Федерации календарном исчислении сроков, основы которого установлены Федеральным [законом](#) от 03.06.2011 N 107-ФЗ "Об исчислении времени" и Федеральным [законом](#) от 26.06.2008 N 102-ФЗ "Об обеспечении единства измерений". Согласно указанным Законам, в Российской Федерации принят григорианский календарь, который представляет собой систему исчисления времени, основанную на циклическом обращении Земли вокруг Солнца, в которой продолжительность одного цикла обращения Земли вокруг Солнца принята равной 365,2425 суток и которая содержит девяносто семь високосных лет на четыреста лет ([ст. 4](#) Федерального закона "Об исчислении времени"). Следует также иметь в виду, что в действительности время исчисляется не по астрономическим периодам обращения Земли вокруг Солнца, а по атомным эталонным часам, которые сохраняются Государственной службой времени, частоты и определения параметров вращения Земли ([Постановление](#) Правительства РФ от 23 марта 2001 г. N 225 "Об утверждении Положения о Государственной службе времени, частоты и определения параметров вращения Земли").

Согласно [ст. 190](#) ГК РФ, срок определяется календарной датой или истечением периода времени, который

исчисляется годами, месяцами, неделями, днями или часами. Согласно [ст. 191](#) ГК РФ, течение срока может начинаться от наступления события, которым определено его начало. Согласно [ст. 6.1](#) НК РФ, сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями.

Таким образом, исчисление сроков может быть связано также и с наступлением юридических фактов, которые означают начало или окончание срока. Комментируемая [статья](#) называет возможность исчисления сроков по указанию на событие, которое должно наступить или произойти, либо на действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию.

## Статья 58. Порядок уплаты налогов и сборов

### Комментарий к [статье 58](#)

В комментируемой [статье](#) устанавливается общий порядок уплаты налогов и сборов. При установлении конкретных налогов и сборов могут предусматриваться особенности их уплаты.

Порядок уплаты налога является одним из обязательных элементов налогообложения. Согласно [ст. 17](#) НК РФ, налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

[Пункт 1](#) комментируемой [статьи](#) содержит базовое требование об уплате налога разовым платежом, а [пункт 2](#) говорит о необходимости соблюдения сроков уплаты и перечисления налога.

В то же время [пункт 3](#) допускает возможность перечисления авансовых платежей в счет уплаты налога. Такие предварительные платежи, однако, не обладают признаками налога. Это можно подтвердить нормой этой же статьи о том, что нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Таким образом, [п. 3 ст. 58](#) не противоречит положению об уплате налога разовым платежом.

Необходимость в авансовых (предварительных) платежах связана с необходимостью обеспечения равномерного исполнения бюджета, при котором доходы бюджета поступают ритмично в течение всего финансового года. В противном случае (если поступление доходов происходит только в конце финансового года либо по окончании иных отчетных периодов) велик риск возникновения временного кассового разрыва. Временный кассовый разрыв определяется в [ст. 6](#) БК РФ как недостаточность на едином счете бюджета денежных средств, необходимых для осуществления кассовых выплат из бюджета.

Конституционный Суд РФ в [Определении](#) от 4 июля 2002 г. N 200-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества открытого типа "Энергомаш" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 5 Закона Российской Федерации "О дорожных фондах в Российской Федерации", пункта 5 Порядка образования и использования территориального дорожного фонда Новгородской области, пункта 1 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 2 статьи 13 Федерального конституционного закона "Об арбитражных судах в Российской Федерации" отметил, что закрепление обязанности налогоплательщика вносить налоговые платежи авансом, т.е. до истечения налогового периода, обусловлено необходимостью равномерного в течение бюджетного года поступления в государственную казну средств, необходимых для покрытия расходных статей бюджета, и не может рассматриваться как нарушение конституционных прав и свобод.

По вопросу начисления пени в случае несвоевременной уплаты авансовых платежей налогоплательщиком дано разъяснение Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации ([Постановление](#) от 30 июля 2013 г. N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"). ВАС РФ отметил, что согласно [абзацу второму п. 3 ст. 58](#) НК РФ в случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени в порядке, предусмотренном [ст. 75](#) НК РФ. Порядок исчисления пеней не ставится в зависимость от того, уплачиваются ли соответствующие авансовые платежи в течение или по итогам отчетного периода, исчисляются ли они на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со [ст. 53 - 54](#) НК РФ и отражающей реальные финансовые результаты деятельности налогоплательщика.

Пени за неуплату в установленные сроки авансовых платежей по налогам подлежат исчислению до даты их фактической уплаты или в случае их неуплаты - до момента наступления срока уплаты соответствующего

налога.

Если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение этого налогового периода, необходимо исходить из того, что пени, начисленные за неуплату авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению. Этот же порядок, согласно позиции ВАС РФ, надлежит применять и в случае, если сумма авансовых платежей по налогу, исчисленных по итогам отчетного периода, меньше суммы авансовых платежей, подлежащих уплате в течение этого отчетного периода.

Налоговые органы при начислении пени на авансовые платежи применяют следующий механизм расчета. Пени на суммы ежемесячных авансовых платежей до истечения отчетного периода не начисляются. После представления налоговой декларации за отчетный (налоговый) период пеня начисляется на несвоевременно уплаченные ежемесячные авансовые платежи, не превышающие авансовый платеж, исчисленный исходя из прибыли за последний квартал отчетного (налогового) периода.

То есть если согласно налоговой декларации за отчетный (налоговый) период сумма авансового платежа за последний квартал меньше суммы начисленных ежемесячных авансовых платежей на этот квартал, то налоговый орган производит начисление пени на ежемесячные авансовые платежи за последний квартал отчетного (налогового) периода, принимая их (для расчета пени) в суммах не выше авансовых платежей за этот квартал.

Если по итогам за отчетный (налоговый) период сумма исчисленного за последний квартал авансового платежа равна или превышает сумму начисленных на этот же квартал ежемесячных авансовых платежей, то начисление пени при несвоевременной их уплате производится исходя из сумм начисленных ежемесячных авансовых платежей, которые налогоплательщик должен был уплатить в течение квартала.

Пени за неуплату авансовых платежей подлежат начислению до даты их фактической уплаты или до истечения срока уплаты соответствующего налога.

Под авансовыми платежами понимается часть налоговых платежей, уплачиваемых в течение налогового периода и (или) по его окончании, но до наступления срока уплаты общей суммы налога по итогам налогового периода. В случаях, предусмотренных НК РФ, на налогоплательщика может быть возложена обязанность по уплате таких платежей, а просрочка их уплаты влечет начисление соответствующих пеней. Соответственно, если исчисление суммы авансовых платежей производится налоговым органом, налогоплательщик, обязанный уплачивать авансовые платежи, должен уплатить их после получения налогового уведомления.

В том случае, если налоговое уведомление на уплату налога (авансовых платежей) направлено налогоплательщику в более поздние сроки, чем установлено ст. 52 НК РФ, в результате чего налогоплательщик не смог уплатить налог (авансовые платежи) в сроки, установленные нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), то налогоплательщик обязан уплатить налог (авансовые платежи) в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, а начисление пени должно осуществляться по истечении одного месяца со дня получения налогового уведомления (письмо Минфина России от 16.11.2006 N 03-06-02-02/138).

Пунктом 4 комментируемой статьи определены возможные формы уплаты налога, которыми может быть наличная или безналичная форма.

При применении безналичной формы уплаты налог уплачивается через банк или иную кредитную организацию, в которой открыт расчетный счет налогоплательщика. Банк списывает соответствующую сумму с расчетного счета налогоплательщика. С момента представления в банк платежного поручения на списание налога он считается уплаченным, а списанная сумма именуется незачисленным доходом бюджета. Ответственность за дальнейшее своевременное перечисление дохода бюджета возлагается на банк. Сумма дохода бюджета зачисляется на корреспондентский счет банка и затем перечисляется на соответствующий счет Федерального казначейства для учета и распределения доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, открываемый в соответствии со статьей 218 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Согласно ст. 40 БК РФ, доходы от федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов, страховых взносов на обязательное социальное страхование, иных обязательных платежей, других поступлений, являющихся источниками формирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, зачисляются на счета органов федерального казначейства для их распределения в соответствии с нормативами, установленными БК РФ, законом (решением) о бюджете и иными законами субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами. Доходы распределяются между федеральным бюджетом, бюджетами субъектов Российской Федерации, местными бюджетами, а также бюджетами государственных внебюджетных фондов. Денежные средства считаются поступившими в доходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации с момента их зачисления на единый счет этого бюджета.

Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов подробно установлены ст. 60 НК РФ.

Правоотношения с момента исполнения налоговой обязанности регулируются бюджетным законодательством, так как речь идет уже не о налоге, а о формировании доходов бюджетов (ст. 1 БК РФ). В то

же время контроль за банками и иными кредитными организациями по перечислению ими налоговых доходов осуществляют налоговые органы.

Согласно [ст. 15.8](#) Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ), нарушение банком или кредитной организацией срока исполнения поручения налогоплательщика или налогового агента о перечислении в бюджет налога или сбора, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового или таможенного органа о перечислении в бюджет налогов, соответствующих пеней или штрафов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от четырех до пяти тысяч рублей.

Согласно [ст. 15.15.16](#) КоАП РФ, неисполнение или несвоевременное исполнение банком или иной кредитной организацией платежных документов на перечисление средств, подлежащих зачислению на счета бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (за исключением доходов, контроль за исчислением, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) которых в бюджеты осуществляют налоговые органы, таможенные органы, органы управления государственными внебюджетными фондами и судебные приставы), влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от десяти тысяч до тридцати тысяч рублей; на юридических лиц - от 1 до 5 процентов суммы средств, подлежащих зачислению на счета бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Наличные платежи в уплату налога принимаются от физических лиц. Согласно [п. 4 комментируемой статьи](#) при отсутствии банка налогоплательщика (налоговые агенты), являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи.

В этом случае местная администрация и организация федеральной почтовой связи обязаны:

принимать денежные средства в счет уплаты налогов, правильно и своевременно перечислять их в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства без взимания платы;

вести учет принятых в счет уплаты налогов и перечисленных денежных средств по каждому налогоплательщику (налоговому агенту);

выдавать при приеме денежных средств налогоплательщикам (налоговым агентам) квитанции, подтверждающие прием этих денежных средств;

представлять в налоговые органы (должностным лицам налоговых органов) по их запросам документы, подтверждающие прием от налогоплательщиков (налоговых агентов) денежных средств в счет уплаты налогов и их перечисление в бюджетную систему Российской Федерации.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение вышеуказанных обязанностей местная администрация и организация федеральной почтовой связи несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации, применение которой не освобождает их от обязанности перечислить в бюджетную систему денежные средства, принятые от налогоплательщиков (налоговых агентов).

В соответствии с совместным письмом ФНС России N KE-37-1/1960@, Сбербанк России N 10-1959 от 20.05.2010 "О внесении изменений в письмо МНС России и Сбербанк России от 10.09.2001 N ФС-8-10/1199/04-5198" введены бланки платежных документов: [форма N ПД \(налог\)](#), [форма N ПД-4сб \(налог\)](#) и [форма заявления физического лица на перевод денежных средств](#).

Указанные бланки платежных документов предназначены для уплаты платежей и являются документами, подтверждающими факт приема платежей физических лиц. Для плательщика уплата платежей по [формам N ПД \(налог\)](#), [N ПД-4сб \(налог\)](#) и [заявления](#) физического лица на перевод денежных средств является равноценной.

При осуществлении приема от физических лиц налоговых платежей ФГУП "Почта России" не вправе взимать плату за данную услугу ([Определение](#) Сахалинского областного суда от 8 февраля 2011 г. N 33-199/2011).

Статья 59. Признание недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списание

#### Комментарий к [статье 59](#)

Комментируемая [статья](#) устанавливает правовой режим списания задолженности налогоплательщика, к которым относятся прежде всего:

- недоимка, то есть сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в срок, установленный законодательством о налогах и сборах ([ст. 11](#) НК РФ);

- пеня, то есть денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки ([ст. 75](#) НК).

В случае признания безнадежной к взысканию недоимки и пени в этом же порядке может быть признан безнадежным к взысканию также и штраф, наложенный на налогоплательщика. Штраф (денежное взыскание), согласно [ст. 114](#) НК РФ, относится к налоговым санкциям и является мерой ответственности за совершение



налогового правонарушения. Налоговые штрафы устанавливаются в размерах, предусмотренных [гл. 16](#) и [18](#) НК РФ.

Налоговые штрафы имеют карательное назначение и поэтому не могут быть отнесены к задолженности по налогам и сборам, в отличие от недоимки и пени. Сумма штрафа, взыскиваемого за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу, подлежит перечислению после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней.

Признание штрафа безнадежным к взысканию, помимо оснований, перечисленных в комментируемой [статье](#), имеет самостоятельное основание, связанное с истечением срока, установленного в [ст. 115](#) НК РФ. Заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя может быть подано в суд налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа.

На практике безнадежные долги по налогам и сборам могут возникать, когда взыскание задолженности по налогам и сборам оказывается невозможным по соображениям экономического, социального или юридического характера.

В [пункте 1 комментируемой статьи](#) перечислены следующие основания признания задолженности безнадежной:

1) ликвидация организации - в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества организации и (или) невозможности их погашения учредителями (участниками) организации;

2) признание банкротом индивидуального предпринимателя в соответствии с Федеральным [законом](#) от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" - в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества должника;

3) смерть физического лица или объявление его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации, - по всем налогам и сборам, а в части транспортного налога и по местным налогам - в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества;

4) принятие судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания;

5) вынесение судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа по основаниям, предусмотренным [пунктами 3 и 4 части 1 ст. 46](#) Федерального закона от 2 октября 2007 года N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", если с даты образования недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам прошло более пяти лет, при наличии следующих условий:

размер задолженности не превышает размера требований к должнику, установленного законодательством о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения производства по делу о банкротстве;

судом возвращено заявление о признании должника банкротом или прекращено производство по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве.

Приведенный перечень является открытым, возможно признание задолженности налогоплательщика безнадежной по иным установленным законодательством основаниям. Таким основанием можно, например, назвать ситуацию, когда суммы налогов, списанные со счетов налогоплательщиков в банках, но не перечисленные в бюджетную систему Российской Федерации, признаются безнадежными в случае, если на момент принятия решения о списании соответствующие банки ликвидированы ([п. 4 ст. 59](#) НК РФ, см. также [Постановление](#) ВАС РФ от 15 января 2013 г. N 7034/12, а также [Приказ](#) Федеральной налоговой службы от 19 августа 2010 г. N ЯК-7-8/393@).

Могут быть установлены дополнительные основания для списания задолженности по региональным и местным налогам законодательством субъектов Российской Федерации и актами местного самоуправления соответственно. В то же время невозможно списание задолженности по пеням в связи с тяжелым финансовым положением организации ([письмо](#) Минфина России от 09.06.2012 N 03-02-07/1-140).

Рассмотрим подробнее некоторые из перечисленных оснований признания налоговой задолженности безнадежной.

Ликвидация, согласно [п. 1 ст. 61](#) ГК РФ, представляет собой прекращение юридического лица без правопреемства. Ликвидация может быть добровольной или принудительной. В первом случае она производится по решению участников либо уполномоченного органа юридического лица. Причиной добровольной ликвидации могут служить следующие обстоятельства: истечение срока, на который создано юридическое лицо, достижение поставленной при его создании цели и т.п. Принудительная ликвидация осуществляется по решению суда. Основанием вынесения такого решения является иск уполномоченных органов исполнительной власти при наличии следующих обстоятельств:

- в связи с допущенными при его создании грубыми нарушениями закона, если эти нарушения носят неустранимый характер;

- в случае осуществления юридическим лицом деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) либо при отсутствии обязательного членства в саморегулируемой организации или необходимого в силу закона свидетельства о допуске к определенному виду работ, выданного саморегулируемой организацией;

- в случае осуществления юридическим лицом деятельности, запрещенной законом, либо с нарушением Конституции Российской Федерации, либо с другими неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов;

- в случае систематического осуществления общественной организацией, благотворительным и иным фондом, религиозной организацией деятельности, противоречащей уставным целям таких организаций.

Кроме того, организация может быть ликвидирована по иску учредителей (участников) в случае невозможности достижения целей, ради которых она создана, в том числе в случае, если осуществление деятельности юридического лица становится невозможным или существенно затрудняется.

Перечень оснований для принудительной ликвидации не является закрытым, возможны иные предусмотренные законом случаи.

Ликвидация начинается с того, что участники юридического лица или орган, принявший соответствующее решение, незамедлительно направляют письменное сообщение о предстоящей ликвидации налоговому органу, который осуществляет государственную регистрацию юридических лиц. Указанное сообщение является основанием для внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о том, что данное юридическое лицо находится в процессе ликвидации.

Лица, выступившие с инициативой ликвидации юридического лица, сами же назначают ликвидационную комиссию или наделяют ее функциями единоличного ликвидатора. Персональный состав ликвидационной комиссии, а также порядок и сроки проведения ликвидации должны быть согласованы с налоговым органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц. В случаях, когда ликвидация производится по судебному решению, им может быть предусмотрено возложение соответствующих обязанностей на самих участников либо на тех, кто уполномочен на проведение ликвидации учредительными документами.

На протяжении всего хода ликвидации юридическое лицо продолжает существовать в качестве субъекта гражданского оборота и налогообложения, которым управляет ликвидационная комиссия, и в этой связи, в частности, выступает в суде от имени ликвидируемого юридического лица и производит погашение его кредиторской задолженности, в том числе по налогам и сборам.

Работа комиссии начинается с извещения о предстоящей ликвидации, которое должно включать информацию о порядке и сроках обращения кредиторов со своими требованиями. Извещение необходимо поместить в том печатном органе, который обычно публикует сообщения о государственной регистрации юридических лиц. Задача комиссии состоит в том, чтобы собрать долги юридического лица и рассчитаться с его кредиторами. В этой связи, не ограничиваясь общим извещением, комиссия должна направить персональное уведомление всем выявленным ею кредиторам, включая и тех, у кого срок требования не наступил.

После истечения указанного в извещении срока, который не может быть менее двух месяцев, ликвидационная комиссия составляет промежуточный баланс, утверждаемый участниками или органом, принявшим решение о ликвидации, по согласованию с налоговым органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц. Промежуточный баланс должен содержать данные о том, что представляет собой имущество юридического лица, какие именно требования кредиторов удалось выявить и каков результат их рассмотрения.

Требования кредиторов удовлетворяются за счет имеющихся у юридического лица денежных средств, а при недостаточности этих средств - из сумм, вырученных от реализации принадлежащего ему имущества. Погашение кредиторской задолженности начинается со дня утверждения и согласования промежуточного баланса. После исполнения обязательств юридического лица ликвидационная комиссия составляет окончательный ликвидационный баланс, которым завершает расчеты с кредиторами. Баланс должен быть утвержден собственником имущества или органом, принявшим решение о ликвидации, и, кроме того, согласован с налоговым органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц. После утверждения ликвидационного баланса в Единый государственный реестр юридических лиц вносится запись о ликвидации юридического лица. Именно с этого момента юридическое лицо признается прекратившим свое существование в качестве субъекта гражданского оборота и налогообложения, а налоговая задолженность может быть признана безнадежной к взысканию.

Признание банкротом происходит в порядке, установленном законодательством о несостоятельности (банкротстве). Законодательство о несостоятельности (банкротстве) включает в себя принятый в соответствии со ст. 65 ГК РФ Федеральный закон от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", а также Федеральный закон от 25 февраля 1999 года N 40-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций".

В соответствии с Федеральным законом "О несостоятельности (банкротстве)" в случае проведения в отношении должника процедур, предусмотренных данным Законом, может быть введен мораторий, то есть приостановление исполнения должником денежных обязательств и уплаты обязательных платежей, к числу

которых относятся налоги и сборы. Согласно [ст. 3](#) Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)", гражданин считается неспособным исполнить обязанность по уплате обязательных платежей по истечении трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены, и если сумма его обязательств превышает стоимость принадлежащего ему имущества. Также и юридическое лицо считается неспособным исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если такая обязанность не исполнена им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены.

Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" не является частью законодательства о налогах и сборах и непосредственно не регулирует отношения по прекращению налоговой задолженности. Со стороны налоговых органов в ходе процедуры банкротства принимаются меры к взысканию задолженности по налогам и сборам, которая относится, в соответствии со [ст. 134](#) Федерального закона от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", к третьей очереди, вслед за выплатами компенсаций за причинение вреда жизни и здоровью граждан, расчетами по выплате выходных пособий и оплате труда.

Очередность исполнения денежных требований при недостаточности средств на счете организации установлена [ст. 134](#) Федерального закона от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", задолженность по платежам в бюджет (по требованиям налоговых органов) относится к третьей группе очередности, вслед за выплатами компенсаций за причинение вреда жизни и здоровью граждан, расчетами по выплате выходных пособий и оплате труда. НК РФ в приведенных выше статьях обращается только к очередности, установленной гражданским законодательством.

Согласно [ст. 149](#) Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)" арбитражный суд по истечении тридцати, но не позднее шестидесяти дней с даты вынесения определения арбитражного суда о завершении конкурсного производства направляет указанное определение в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц. Таким органом является Федеральная налоговая служба, для которой указанное определение является основанием для внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации должника и признания задолженности безнадежной к взысканию.

Смерть гражданина прекращает его обязанность по уплате налога, что предусмотрено [ст. 44](#) НК РФ. Согласно [ст. 17](#) ГК РФ, правоспособность гражданина возникает в момент его рождения и прекращается смертью. Аналогичные последствия имеет объявление судом гражданина умершим (юридическая смерть), если в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение пяти лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, - в течение шести месяцев, согласно [ст. 45](#) ГК РФ. Следует отметить, что в соответствии с комментируемой статьей задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества.

Согласно [ст. 47](#) ГК РФ смерть гражданина является обстоятельством, отнесенным к числу актов гражданского состояния и, следовательно, подлежащим государственной регистрации. Такая регистрация представляет собой юридический акт признания и удостоверения смерти гражданина со стороны государства. Она осуществляется органами записи актов гражданского состояния, образованными органами государственной власти субъектов Российской Федерации с выдачей соответствующих свидетельств.

В соответствии со [ст. 5](#) Федерального закона от 15 ноября 1997 г. N 143-ФЗ "Об актах гражданского состояния" (далее - Закон об актах гражданского состояния) государственная регистрация актов гражданского состояния граждан Российской Федерации, проживающих за пределами территории Российской Федерации, производится консульскими учреждениями Российской Федерации.

Согласно [ст. 12](#) Закона об актах гражданского состояния, сведения о государственной регистрации смерти передаются органом записи актов гражданского состояния в территориальные налоговые органы. Основанием для регистрации смерти, согласно [ст. 64](#) Закона об актах гражданского состояния, является:

- документ о смерти, выданный медицинской организацией, индивидуальным предпринимателем, осуществляющим медицинскую деятельность, или в случае, предусмотренном Федеральным [законом](#) от 5 июня 2012 года N 50-ФЗ "О регулировании деятельности российских граждан и российских юридических лиц в Антарктике", другим уполномоченным лицом;

- решение суда об установлении факта смерти или об объявлении лица умершим, вступившее в законную силу;

- документ, выданный компетентными органами, о факте смерти лица, необоснованно репрессированного и впоследствии реабилитированного на основании Закона о реабилитации жертв политических репрессий.

Согласно [ст. 65](#) указанного Закона, государственная регистрация смерти производится органом записи актов гражданского состояния по последнему месту жительства умершего, месту наступления смерти, месту обнаружения тела умершего, месту нахождения организации, выдавшей документ о смерти, месту жительства родителей (одного из родителей), детей, пережившего супруга или по месту нахождения суда, вынесшего решение об установлении факта смерти или объявлении лица умершим. В случае если смерть наступила на судне, в поезде, в самолете или в другом транспортном средстве во время его следования, государственная регистрация смерти может быть произведена органом записи актов гражданского состояния, расположенным на

территории, в пределах которой умерший был снят с транспортного средства. В случае если смерть наступила в экспедиции, на полярной станции или в отдаленной местности, в которой нет органов записи актов гражданского состояния, государственная регистрация смерти может быть произведена в ближайшем к фактическому месту смерти органе записи актов гражданского состояния.

Заявить о смерти устно или в письменной форме в орган записи актов гражданского состояния обязаны:

- супруг (супруга), другие члены семьи умершего, а также любое другое лицо, присутствовавшее в момент смерти или иным образом информированное о наступлении смерти;
  - медицинская организация или учреждение социальной защиты населения в случае, если смерть наступила в период пребывания лица в данных организации или учреждении;
  - учреждение, исполняющее наказание, в случае, если смерть осужденного наступила в период отбывания им наказания в местах лишения свободы;
  - орган внутренних дел в случае, если смерть осужденного наступила вследствие приведения в исполнение исключительной меры наказания (смертной казни);
  - орган дознания или следствия в случае, если проводится расследование в связи со смертью лица или по факту смерти, когда личность умершего не установлена;
  - командир воинской части в случае, если смерть наступила в период прохождения лицом военной службы.
- Заявление о смерти должно быть сделано не позднее чем через три дня со дня наступления смерти или со дня обнаружения тела умершего.

Государственная регистрация смерти гражданина предполагает совершение записи акта о смерти, а также выдачу свидетельства о смерти.

Свидетельство о смерти содержит следующие сведения:

- фамилия, имя, отчество, дата и место рождения, гражданство, дата и место смерти умершего;
- дата составления и номер записи акта о смерти;
- место государственной регистрации смерти (наименование органа записи актов гражданского состояния, которым произведена государственная регистрация смерти);
- дата выдачи свидетельства о смерти.

Комментируемая статья содержит отсылку на гражданское процессуальное законодательство, которое должно содержать порядок объявления должника умершим. Данный порядок содержится в [главе 30](#) Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации (далее - ГПК РФ), которая посвящена вопросам признания гражданина безвестно отсутствующим или объявления его умершим.

Согласно [ст. 276 - 277](#) ГПК РФ, заявление о признании гражданина безвестно отсутствующим или об объявлении гражданина умершим подается в суд по месту жительства или месту нахождения заинтересованного лица. В заявлении о признании гражданина безвестно отсутствующим или об объявлении гражданина умершим должно быть указано, для какой цели необходимо заявителю признать гражданина безвестно отсутствующим или объявить его умершим, а также должны быть изложены обстоятельства, подтверждающие безвестное отсутствие гражданина, либо обстоятельства, угрожавшие пропавшему без вести смертью или дающие основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая. В отношении военнослужащих или иных граждан, пропавших без вести в связи с военными действиями, в заявлении указывается день окончания военных действий.

Вынесение судом акта, согласно которому налоговый орган утрачивает право взыскания недоимки по налогу, происходит, как правило, в случае применения к рассматриваемому судом спору срока исковой давности, который согласно [ст. 196](#) Гражданского кодекса Российской Федерации составляет три года. Например, согласно [подпункту 4 пункта 2 статьи 45](#) НК РФ в случае, если обязанность по уплате налога возникла у организации или индивидуального предпринимателя по результатам проверки Федеральной налоговой службой полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, взыскание налога осуществляется исключительно в судебном порядке. В этом случае, если с момента установления налоговым органом задолженности либо с момента неисполнения налоговой обязанности прошло более трех лет, судом может быть по заявлению стороны спора или самостоятельно применена исковая давность.

Согласно арбитражной практике, без установления факта истечения срока взыскания судом невозможно списание задолженности, сроки взыскания которой пропущены, поскольку иного порядка списания или других действий с такой задолженностью не установлено.

Иными словами, исключение соответствующих записей из лицевого счета налогоплательщика возможно только на основании судебного акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе в случае отказа в восстановлении пропущенного срока подачи в суд заявления о взыскании этих сумм ([Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"). Вывод об утрате налоговым органом возможности взыскания налогов, пеней и штрафов в связи с истечением срока их взыскания может



содержаться в судебном акте по любому налоговому делу, в том числе в мотивировочной части акта ([Постановление](#) ВАС РФ от 15.01.2013 N 10534/12).

Аналогично в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 1 октября 2012 г. по делу N А40-12109/12-99-58 указано, что поскольку [подпункт 4 пункта 1 статьи 59](#) НК РФ и [Приказ](#) ФНС России от 19.08.2010 N ЯК-7-8/393@ требуют для вынесения решения о признании недоимки, пеней и штрафов безнадежными к взысканию и списанию обязательное наличие судебного акта (решения), в котором в резолютивной или мотивировочной части было бы указано на утрату возможности взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, то в отсутствие такого судебного акта, но при наличии фактической утраты налоговым органом возможности взыскания задолженности налогоплательщик для реализации своих прав, предусмотренных [статьей 59](#) НК РФ, вправе обратиться в суд с требованием о признании недоимки, пеней, штрафов не подлежащими взысканию в связи с истечением установленных [статьями 46, 70](#) НК РФ сроков на взыскание в принудительном порядке.

В [Постановлении](#) ВАС РФ от 1 сентября 2009 г. N 4381/09 изложена позиция о том, что в справке о задолженности по налогам и сборам должны содержаться не только сведения о задолженности, но и указание на утрату инспекцией возможности ее взыскания. Неполная информация о задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящейся за налогоплательщиком, затрагивает его право на достоверную информацию, необходимую ему для осуществления своих прав и законных интересов, в том числе в предпринимательской и иной экономической деятельности.

В отличие от пропуска срока исковой давности, истечение срока предъявления к исполнению исполнительного документа, установленного [ст. 21](#) Федерального закона "Об исполнительном производстве", не влечет за собой утраты права налогового органа на взыскание и не может служить основанием для признания налоговой задолженности безнадежной к взысканию. Данная позиция подтверждается [Постановлением](#) Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 декабря 2012 г. N А63-2711/2012.

Вынесение судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства в связи с невозможностью взыскания осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 2 октября 2007 года N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве". Постановление судебного пристава-исполнителя служит основанием для прекращения исполнительного производства в том случае, если данное исполнительное производство было возбуждено на основании исполнительного документа, выданного налоговым органом на основании [п. 5 ст. 12](#) Федерального закона "Об исполнительном производстве".

Указанный исполнительный документ представляет собой акт налогового органа о взыскании денежных средств с приложением документов, содержащих отметки банков или иных кредитных организаций, в которых открыты расчетные и иные счета должника, о полном или частичном неисполнении требований указанных органов в связи с отсутствием на счетах должника денежных средств, достаточных для удовлетворения этих требований.

Необходимость выдачи такого исполнительного документа судебному приставу-исполнителю может наступить, например, в случае, предусмотренном [пунктом 7 ст. 46](#) и [ст. 47](#) НК РФ, при обращении налоговым органом взыскания на наличные средства или иное имущество должника, что возможно при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя либо его электронных денежных средств или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя либо информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств. В этом случае взыскание налога производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебного пристава-исполнителю. Судебный пристав - исполнитель, при наличии обстоятельств, предусмотренных законодательством об исполнительном производстве, вправе прекратить исполнительное производство, после чего налоговый орган получает право прекратить взыскание недоимки, что одновременно прекращает обязанность по уплате налога или сбора.

Порядок списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанных безнадежными к взысканию в соответствии со [ст. 59](#) НК РФ, и [Перечень](#) документов, подтверждающих обстоятельства признания безнадежными к взысканию недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, утверждены [Приказом](#) Федеральной налоговой службы от 19 августа 2010 г. N ЯК-7-8/393@.

Признание безнадежной к взысканию и списание задолженности по уплате таможенных платежей (недоимки), пеней, процентов урегулированы [ст. 160](#) Федерального закона от 27 ноября 2010 г. N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации". Согласно данной статье, безнадежной к взысканию признается задолженность по уплате таможенных платежей (недоимка), пеней, процентов, числящаяся за отдельными плательщиками таможенных пошлин, налогов, уплата и (или) взыскание которой оказались невозможными в случаях:

- 1) ликвидации организации - плательщика таможенных пошлин, налогов в соответствии с

законодательством Российской Федерации в той части задолженности, которая осталась непогашенной после принятия таможенным органом всех мер взыскания;

2) признания банкротом индивидуального предпринимателя в той части задолженности, которая осталась непогашенной после принятия таможенным органом всех мер взыскания, по причине недостаточности имущества должника;

3) смерти физического лица или объявления его умершим в отношении той части задолженности, которая является непогашенной на дату смерти физического лица или объявления его умершим;

4) принятия судом акта, в соответствии с которым таможенные органы утрачивают возможность взыскания недоимки и задолженности по пеням, процентам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи в суд заявления о взыскании недоимки и задолженности по пеням, процентам.

**Порядок** списания задолженности по уплате таможенных платежей (недоимки), пеней, процентов, признанной безнадежной к взысканию, и **Перечень** документов, подтверждающих обстоятельства признания задолженности по уплате таможенных платежей (недоимки), пеней, процентов безнадежной к взысканию, утверждены Приказом Федеральной таможенной службы от 27 мая 2011 г. N 1071.

Данным Порядком установлены аналогичные основания для списания задолженности по уплате таможенных платежей (недоимки), пеней, процентов, числящейся за отдельными плательщиками таможенных пошлин. Дополнительным, в сравнении со **ст. 160** Федерального закона "О таможенном регулировании в Российской Федерации", основанием для списания задолженности по таможенным платежам является наличие сумм налогов, сборов, пеней, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации (применяется в отношении задолженности, возникшей до 01.07.2010), списанных со счетов налогоплательщиков в банках, но не перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации, если на момент принятия решения о признании указанных сумм безнадежными к взысканию и их списания соответствующие банки ликвидированы.

Статья 60. Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов

Комментарий к [статье 60](#)

1. Согласно [пункту 1 комментируемой статьи](#), банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика, а также поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации, за счет денежных средств (электронных денежных средств) налогоплательщика или налогового агента в очередности, установленной гражданским законодательством. Другие полномочия банков определяются в [статьях 46, 60, 76, 86, 173](#) НК РФ.

Предъявление налогоплательщиком в банк платежного поручения на уплату является исполнением им своей налоговой обязанности. [Пунктом 3 ст. 45](#) НК РФ установлено, что момент исполнения налоговой обязанности связан со следующими обстоятельствами:

- предъявлением в банк поручения на перечисление в бюджетную систему на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа (в том числе юридическим и физическим лицом);

- моментом отражения на лицевом счете государственного или муниципального учреждения, открытом в органе федерального казначейства, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему;

- днем внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему на соответствующий счет Федерального казначейства;

- днем вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

- днем удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена на налогового агента;

- днем уплаты декларационного платежа в соответствии с Федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами (применения налоговой амнистии, например, в соответствии с Федеральным [законом](#) от 30 декабря 2006 года N 269-ФЗ "Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами").

Комментируемая [статья](#) конкретизирует обязанности банков, возникающие в связи с исполнением налоговой обязанности налогоплательщиком, которая, согласно [пункту 4 ст. 58](#) НК РФ, может производиться в наличной и безналичной формах. В частности, предъявление налогоплательщиком в банк поручения на перечисление в бюджетную систему и беспорочное списание недоимки по налогу на основании инкассового поручения налогового органа соответствует безналичной форме расчетов. Уплата налога в кассу местной

администрации либо через организацию федеральной почтовой связи происходит в наличной форме, но последующее перечисление налога осуществляется опять в безналичной форме, то есть с участием банка, который обслуживает соответственно расчетный счет местной администрации или организации федеральной почтовой связи.

Определение банка установлено Федеральным законом от 2 декабря 1990 года N 395-1 "О банках и банковской деятельности". Согласно [ст. 1](#) данного Закона, кредитная организация представляет собой юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации имеет право осуществлять банковские операции. Кредитная организация образуется на основе любой формы собственности как хозяйственное общество. Банк - такая кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции: привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц, размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц.

Законами, на основе которых строится правовое регулирование отношений, связанных с денежными расчетами в Российской Федерации, помимо Федерального [закона](#) "О банках и банковской деятельности", являются Федеральный [закон](#) от 27 июня 2011 года N 161-ФЗ "О национальной платежной системе" и Федеральный [закон](#) от 10 июля 2002 г. N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)".

[Ст. 3](#) Федерального закона "О национальной платежной системе" установлено понятие национальной платежной системы как совокупности операторов по переводу денежных средств (включая операторов электронных денежных средств), банковских платежных агентов (субагентов), платежных агентов, организаций федеральной почтовой связи при оказании ими платежных услуг, операторов платежных систем, операторов услуг платежной инфраструктуры (субъекты национальной платежной системы). Перевод денежных средств представляет собой действия оператора по переводу денежных средств в рамках применяемых форм безналичных расчетов по предоставлению получателю средств денежных средств плательщика.

Понятие платежного агента шире, чем понятие банка, агентами могут осуществляться операции также с электронными денежными средствами. В комментируемой [статье](#) НК РФ не упоминаются платежные агенты, она содержит нормы, распространяющиеся исключительно на обязанности и ответственность банков в связи с перечислением денежных средств в уплату налогов. Это связано с тем, что зачисление средств на счет по учету доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, открытый Федеральному казначейству в Банке России, может осуществляться исключительно с банковского счета.

В [п. 1 ст. 60](#) НК РФ упоминается, что налогоплательщик может дать поручение на перечисление денежных средств и электронных денежных средств. Понятие электронных денежных средств также установлено Федеральным [законом](#) "О национальной платежной системе". Электронные денежные средства - это денежные средства, которые предварительно предоставлены одним лицом другому лицу, учитывающему информацию о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета, для исполнения денежных обязательств лица, предоставившего денежные средства, перед третьими лицами и в отношении которых лицо, предоставившее денежные средства, имеет право передавать распоряжения исключительно с использованием электронных средств платежа. Не являются электронными денежными средствами денежные средства, полученные организациями, осуществляющими профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг, клиринговую деятельность и (или) деятельность по управлению инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами и осуществляющими учет информации о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета в соответствии с законодательством, регулирующим деятельность указанных организаций.

Организация безналичных расчетов, а также обеспечение стабильности и развитие национальной платежной системы в соответствии со [ст. 82.1 - 82.3](#) Федерального закона "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" осуществляются Банком России. Банк России устанавливает правила, формы и стандарты безналичных расчетов.

[Положение](#) о платежной системе Банка России от 29 июня 2012 г. N 384-П устанавливает, что перевод денежных средств осуществляется в рамках следующих форм безналичных расчетов: расчетов платежными поручениями, расчетов инкассовыми поручениями и расчетов в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств (прямое дебетование).

Более широкий перечень форм безналичных расчетов установлен [Положением](#) о правилах осуществления перевода денежных средств Банка России 19 июня 2012 г. N 383-П, который включает в себя:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по аккредитиву;
- расчеты инкассовыми поручениями;
- расчеты чеками;
- расчеты в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств (прямое дебетование);
- расчеты в форме перевода электронных денежных средств.

Из перечисленных форм для уплаты налога в настоящее время используются расчеты платежными поручениями и инкассовыми поручениями.

Банки в соответствии с [Положением](#) о правилах осуществления перевода денежных средств Банка России осуществляют перевод денежных средств по банковским счетам и без открытия банковских счетов на основании распоряжений о переводе денежных средств, составляемых плательщиками, получателями средств, а также лицами, органами, имеющими право на основании закона предъявлять распоряжения к банковским счетам плательщиков, банками.

Взыскатели средств могут являться получателями средств. По распоряжениям взыскателей средств, в том числе налоговых органов, получателем средств может быть также орган, которому в соответствии с федеральным законом осуществляется перевод взысканных денежных средств. Взыскатель средств в распоряжении, направляемом с исполнительным документом о взыскании, указывает получателем средств себя или орган, которому в соответствии с федеральным законом осуществляется перевод взысканных денежных средств.

Все без исключения доходы бюджета, в том числе налоговые доходы, зачисляются, согласно [ст. 218](#) Бюджетного кодекса РФ, на единый счет для учета и распределения доходов между бюджетами бюджетной системы. Функцию распределения доходов между бюджетами, согласно [ст. 166.1](#) БК РФ, осуществляет Федеральное казначейство.

Минфином России утверждаются Правила указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации (Приказ Минфина России от 12 ноября 2013 г. N 107н), которые содержат в себе:

[Правила](#) указания информации, идентифицирующей плательщика, получателя средств в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации;

[Правила](#) указания информации, идентифицирующей платеж, в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами;

[Правила](#) указания информации, идентифицирующей платеж, в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату таможенных и иных платежей, администрируемых таможенными органами;

[Правила](#) указания информации, идентифицирующей платеж, в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации (за исключением платежей, администрируемых налоговыми и таможенными органами);

[Правила](#) указания информации, идентифицирующей лицо или орган, составивший распоряжение о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

Все перечисленные Правила применяются в случае, если при уплате налога физическим лицом распоряжение о переводе средств в бюджетную систему составляет налоговый агент, налоговый орган, государственное (муниципальное) учреждение, кредитная организация, платежный агент (в соответствии с Федеральным [законом](#) от 3 июня 2009 года N 103-ФЗ "О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами"), организация федеральной почтовой связи.

Составитель распоряжения о переводе денежных средств в уплату платежей физических лиц в бюджетную систему Российской Федерации, в том числе за государственные и муниципальные услуги, указывает уникальный идентификатор начисления, идентификатор сведений о физическом лице, предусмотренные [Приказом](#) Федерального казначейства от 30 ноября 2012 г. N 19н "Об утверждении Порядка ведения государственной информационной системы о государственных и муниципальных платежах".

Банк России, в пределах своей компетенции, утверждает план счетов для ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях. [Положением](#) о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, от 16 июля 2012 г. N 385-П, утверждено назначение счета 40101 "Доходы, распределяемые органами федерального казначейства между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации", на который поступают все налоговые и неналоговые доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Особенностью поручения на перечисление средств в бюджетную систему, которым оно отличается от обычных платежных поручений, является указание кода бюджетной классификации (КБК). КБК имеет двадцать знаков, которые несут информацию о главном администраторе доходов бюджета, виде и подвиде доходов, группе, подгруппе, статье, подстатье и элементе доходов бюджета, коде операции сектора государственного управления ([ст. 20](#) БК РФ). Подробное разъяснение о применении кодов бюджетной классификации утверждается Минфином России (на момент комментария действуют [указания](#) о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные Приказом Минфина России от 1 июля 2013 г. N 65н).

Другой особенностью поручения на перечисление налогов является указание кода Общероссийского классификатора объектов административно-территориального деления (ОКАТО), который разработан во исполнение [Постановления](#) Правительства Российской Федерации от 10 ноября 2003 г. N 677.



Согласно [п. 1 комментируемой статьи](#), очередность исполнения поручений по уплате налогов за счет денежных средств (электронных денежных средств) налогоплательщика или налогового агента устанавливается гражданским законодательством Российской Федерации. На такую очередность указывают также [ст. 49, п. 1 ст. 76, п. 6 ст. 114, ст. 134](#) НК РФ, например в связи с исполнением обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации.

ГК РФ установлена очередность, применяемая для удовлетворения требований кредиторов при ликвидации юридического лица после погашения текущих расходов, необходимых для осуществления ликвидации ([ст. 64](#) ГК РФ), а также очередность списания средств с банковского счета ([ст. 855](#) ГК РФ).

Согласно [ст. 64](#) ГК РФ, в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а также по требованиям о компенсации морального вреда, о компенсации сверх возмещения вреда, причиненного вследствие разрушения, повреждения объекта капитального строительства, нарушения требований безопасности при строительстве объекта капитального строительства, требований к обеспечению безопасной эксплуатации здания, сооружения.

Во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности.

В третью очередь производятся расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды.

В четвертую очередь производятся расчеты с другими кредиторами.

Таким образом, погашение задолженности по налогам и сборам при ликвидации организации осуществляется в третью очередь.

Требования кредиторов о возмещении убытков в виде упущенной выгоды, о взыскании неустойки (штрафа, пени), в том числе за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате обязательных платежей, удовлетворяются после удовлетворения требований кредиторов первой, второй, третьей и четвертой очередей.

Требования кредиторов каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований кредиторов предыдущей очереди.

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

При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств в уплату требований налоговых органов может осуществляться с платежами третьей группы очередности.

Помимо гражданского законодательства, очередность исполнения денежных требований при недостаточности средств на счете организации установлена также законодательством о несостоятельности (банкротстве). Согласно [ст. 134](#) Федерального закона от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", задолженность по платежам в бюджет (по требованиям налоговых органов) относится также к третьей группе очередности, вслед за выплатами компенсаций за причинение вреда жизни и здоровью граждан, расчетами по выплате выходных пособий и оплате труда. НК РФ в приведенных выше статьях обращается только к очередности, установленной гражданским законодательством.

2. Согласно [пункту 2 комментируемой статьи](#) НК РФ, поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения.

При предъявлении физическим лицом поручения на перечисление налога в обособленное подразделение банка, не имеющее корреспондентского счета (субсчета), срок исполнения банком поручения налогоплательщика продлевается на время доставки такого поручения организацией федеральной почтовой связи в обособленное подразделение банка, имеющее корреспондентский счет (субсчет), но не более чем на пять операционных дней.

Согласно [Положению](#) Банка России о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации от 16 июля 2012 г. N 385-П, кредитная организация самостоятельно определяет продолжительность операционного дня, представляющего собой операционно-учетный цикл за соответствующую календарную дату, в течение которого все совершенные операции оформляются и отражаются в бухгалтерском учете по балансовым и внебалансовым счетам с составлением ежедневного баланса. Операционный день включает в себя операционное время, в течение которого совершаются банковские операции и другие сделки, а также период документооборота и обработки учетной информации, обеспечивающий оформление и отражение в бухгалтерском учете операций, совершенных в течение операционного времени.

Согласно [пункту 2 ст. 60](#) НК РФ, плата банком за обслуживание не взимается. [Пунктом 7 этой же статьи](#) НК РФ установлено, что при исполнении банками поручений по возврату налогоплательщикам, налоговым агентам

и плательщикам сборов сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, пеней и штрафов плата за обслуживание по указанным операциям также не взимается.

Конституционным Судом РФ был рассмотрен вопрос о конституционности [абзаца первого пункта 2 статьи 60 НК РФ \(Определение Конституционного Суда РФ от 25 сентября 2014 г. N 2013-О\)](#). Согласно мнению заявителя в Конституционный Суд РФ, в силу своей неопределенности данная норма допускает при перечислении банком в бюджет суммы налогового платежа взимание с плательщика дополнительной платы. Такой платой может быть, например, тариф на услугу по заполнению заявления, платежного поручения или распечатку бумажной копии платежного поручения.

КС РФ было отказано в удовлетворении заявления и подтверждена позиция суда общей юрисдикции, согласно которой законодательство не содержит запретов на введение банком для удобства клиентов сервисной услуги по автоматизированному заполнению работником банка реквизитов бланков платежных документов по просьбе клиента. При этом у заявителя имелся выбор отказаться от данной сервисной услуги и самостоятельно заполнить документ на перечисление платежа в бюджет. Лицо, обратившееся в банк, вправе при необходимости самостоятельно заполнить документ на перечисление платежа в бюджет, а получение услуг для плательщика носит исключительно добровольный характер, их навязывание недопустимо.

Высшим Арбитражным Судом РФ в [Постановлении](#) от 20 июня 2013 г. N 17786/12 было установлено соответствие между [п. 2 ст. 60 НК РФ](#) о запрете для банка взимания платы за обслуживание при исполнении поручения плательщика сбора на перечисление сбора в бюджетную систему Российской Федерации и [ст. 18](#) Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования", где такой же запрет установлен при перечислении сумм обязательных взносов в государственные внебюджетные фонды.

3. [Пунктом 3 ст. 60 НК РФ](#) регулируется ситуация, связанная с невозможностью исполнить платежное поручение налогоплательщика по причине недостаточности средств на расчетном счете налогоплательщика или корреспондентском счете банка.

Ситуации, связанные с недостаточностью средств на расчетном счете налогоплательщика и недостаточностью средств на корреспондентском счете банка, регулируются отдельно, так как существенно отличаются друг от друга.

При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или остатка его электронных денежных средств банки не вправе задерживать исполнение поручения налогоплательщика и поручения налогового органа.

Словосочетание "при наличии денежных средств на счете" в [п. 3 ст. 60 НК РФ](#), а также в [п. 3 ст. 864 ГК РФ](#) представляется возможным толковать как наличие денежных средств, достаточных для исполнения соответствующего расчетного документа. В случае, если договором банковского счета предусмотрена возможность кредитования счета ([ст. 850 ГК РФ](#)), вопрос об использовании соответствующего механизма при исполнении поручений на перечисление налога (сбора) или инкассовых поручений налоговых органов на перечисление недоимок и пеней со счета организации решается в соответствии с условиями указанного договора банковского счета, поскольку закон не устанавливает иного.

В случае задержки исполнения поручения налогоплательщика в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств на корреспондентском счете банка или поручения налогового органа в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств на счете налогоплательщика или на корреспондентском счете банка банк обязан в течение дня, следующего за днем истечения срока исполнения поручения, сообщить о неисполнении поручения налогоплательщика в налоговый орган по месту нахождения банка и налогоплательщику, а о неисполнении поручения налогового органа - в налоговый орган, который направил это поручение, и в налоговый орган по месту нахождения банка (его обособленного подразделения).

Форма и форматы сообщения банка о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогоплательщика или поручения налогового органа и порядок его передачи в электронной форме устанавливаются Центральным банком Российской Федерации по согласованию с Федеральной налоговой службой.

КС РФ неоднократно ([Определение](#) от 25 июля 2001 года N 138-О, [Определение](#) от 10 января 2002 г. N 4-О) отмечал, что конституционная обязанность налогоплательщика по уплате налога должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. Повторное списание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. В рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения - публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет. При этом истолкование [ст. 57](#) Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод, что добросовестный налогоплательщик несет

ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

Кроме того, КС РФ указал в развитие своей правовой позиции, что [ст. 60](#) НК РФ установлена обязанность банков исполнять поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства. В случае же неисполнения банком указанной обязанности он несет ответственность, предусмотренную [главой 18](#) НК РФ.

Не допускается формальное списание денежных средств со счета налогоплательщика в банке, при котором сумма налога (сбора) реально не перечисляется в бюджет из-за фактического отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика или на корреспондентском счете банка. В этой связи КС РФ в своем [Определении](#) от 25 июля 2001 года N 138-О разъяснил, что в случае признания банков и налогоплательщиков недобросовестными на них не распространяется правовая позиция КС РФ, в соответствии с которой конституционная обязанность каждого налогоплательщика считается исполненной в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика средств в уплату налога, поскольку, по существу, они от исполнения данной обязанности уклонились. Государство в лице своих налоговых и правоохранительных органов должно осуществлять контроль за порядком исполнения банками публично-правовой функции по перечислению налоговых платежей в бюджет. В связи с этим в случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе - в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов - осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам.

4. Согласно [п. 4 ст. 60](#) НК РФ, за неисполнение или ненадлежащее исполнение предусмотренных данной статьей обязанностей банки несут ответственность, установленную настоящим НК РФ.

Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджетную систему Российской Федерации сумму налога. В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к этому банку применяются меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) за счет денежных средств в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному [статьей 46](#) НК РФ, а за счет иного имущества - в порядке, предусмотренном [статьей 47](#) НК РФ.

В случае обнаружения налоговым органом факта неперечисления налога им направляется в банк требование о перечислении налога в бюджетную систему Российской Федерации, формат и порядок направления которого устанавливаются Федеральной налоговой службой. В частности, [Приказом](#) Федеральной налоговой службы от 25 июля 2012 года N ММВ-7-2/520@ "Об утверждении Порядка представления в банки (операторам по переводу денежных средств) документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и представления банками (операторами по переводу денежных средств) информации по запросам налоговых органов в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи".

Данный [Порядок](#) применяется также при исполнении банком поручений местных администраций и организаций федеральной почтовой связи на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств, принятых от физических лиц - налогоплательщиков (налоговых агентов, плательщиков сборов).

НК РФ предусмотрено два вида ответственности банков за ненадлежащее исполнение установленных [ст. 60](#) НК РФ обязанностей.

Во-первых, [статьи 133 - 135.1](#) НК РФ предусмотрена ответственность в виде штрафа: за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора), авансового платежа, пеней, штрафа; за неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, счету инвестиционного товарищества; за неисполнение банком поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, пеней, штрафа; совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, счету инвестиционного товарищества, в отношении которых в банке находится поручение налогового органа.

Во-вторых, неоднократное нарушение банком своих обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в Центральный банк Российской Федерации с ходатайством об отзыве лицензии на осуществление банковских операций. Основания для отзыва у кредитной организации лицензии на осуществление банковских операций установлены [ст. 20](#) Федерального закона "О банках и банковской деятельности".

Следует отметить, что ответственность банков за неперечисление (несвоевременное перечисление) налогов установлена также законодательством об административных правонарушениях. Дело в том, что с момента исполнения налоговой обязанности (предоставления в банк платежного поручения на списание налога) сумма в уплату налога является доходом соответствующего бюджета. Банк списывает соответствующую сумму с расчетного счета налогоплательщика. С этого момента он считается уплаченным, а списанная сумма

именуется незачисленным доходом бюджета. Ответственность за дальнейшее своевременное перечисление дохода бюджета возлагается на банк. Сумма дохода бюджета зачисляется на корреспондентский счет банка и затем перечисляется на счет Федерального казначейства для учета и распределения доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, открываемый в соответствии со [статьей 218](#) Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Согласно [ст. 40](#) БК РФ, доходы от федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов, страховых взносов на обязательное социальное страхование, иных обязательных платежей, других поступлений, являющихся источниками формирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, зачисляются на счета органов федерального казначейства для их распределения этими органами в соответствии с нормативами, установленными БК РФ, законом (решением) о бюджете и иными законами субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами, между федеральным бюджетом, бюджетами субъектов Российской Федерации, местными бюджетами, а также бюджетами государственных внебюджетных фондов. Денежные средства считаются поступившими в доходы соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации с момента их зачисления на единый счет этого бюджета.

Правоотношения с момента исполнения налоговой обязанности регулируются бюджетным законодательством, так как речь идет уже не о налоге, а о формировании доходов бюджетов ([ст. 1](#) БК РФ). В то же время контроль за банками и иными кредитными организациями по перечислению ими налоговых доходов осуществляют налоговые органы.

Согласно [ст. 15.8](#) Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ), нарушение банком или кредитной организацией срока исполнения поручения налогоплательщика или налогового агента о перечислении в бюджет налога или сбора, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового или таможенного органа о перечислении в бюджет налогов, соответствующих пеней или штрафов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от четырех до пяти тысяч рублей.

Согласно [ст. 15.15.16](#) КоАП РФ, неисполнение или несвоевременное исполнение банком или иной кредитной организацией платежных документов на перечисление средств, подлежащих зачислению на счета бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (за исключением доходов, контроль за исчислением, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) которых в бюджеты осуществляют налоговые органы, таможенные органы, органы управления государственными внебюджетными фондами и судебные приставы), влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от десяти тысяч до тридцати тысяч рублей; на юридических лиц - от 1 до 5 процентов суммы средств, подлежащих зачислению на счета бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

## Глава 10. ТРЕБОВАНИЕ ОБ УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

### Статья 69. Требование об уплате налога и сбора

#### Комментарий к [статье 69](#)

В [п. 1 ст. 69](#) НК РФ дается определение понятия "требование об уплате налога". Определение понятия "требование об уплате налога" менялось несколько раз. В первоначальной редакции под "требованием об уплате налога" признавалось "адресованное налогоплательщику или иному обязанному лицу письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени" (Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ (в ред. от 31.07.1998)). Однако в 1999 году в соответствии с [п. 60 ст. 1](#) Федерального закона от 9 июля 1999 года N 154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" <84> слово "адресованное" было изменено на "направленное", а круг получателей требования был сужен с налогоплательщика и иных обязанных лиц до налогоплательщика. С 2006 года в соответствии с [п. 47 ст. 1](#) Федерального закона от 27 июля 2006 года N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" <85> из определения "требование об уплате налога" исключили пени, но внесли изменения в [п. 8 ст. 69](#) НК РФ о применении положений ст. 69 НК РФ в отношении сборов, пеней и штрафов. Круг получателей также был расширен путем внесения изменений в [п. 8 ст. 69](#) НК РФ, в соответствии с которыми требование об уплате налога может быть направлено не только налогоплательщику, но и плательщику сборов и налоговым агентам. Последней новеллой в определении "требования об уплате налога и сбора", установленной [п. 23 ст. 1](#) Федерального закона от 27 июля 2010 года "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования" <86>,



стала возможность направления требования об уплате налога не только в письменной форме. Эти изменения, в частности, связаны с тем, что требование об уплате налога может быть передано налогоплательщику не только лично или направлено по почте заказным письмом, но и передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

-----  
<84> Российская газета. N 135. 15.07.1999.

<85> Российская газета. N 165. 29.07.2006.

<86> Российская газета. N 169. 02.08.2010.

В связи со всеми изменениями актуальным определением понятия "требование об уплате налога" признается "извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога".

Несмотря на вносимые изменения в определение "требование об уплате налога", до сих пор остаются терминологические несоответствия, показывающие несовершенство юридической техники. Например, ст. 69 НК РФ называется "Требование об уплате налога и сбора", однако по тексту статьи везде используется термин "требование об уплате налога", а **п. 8 ст. 69** НК РФ установлено, что правила, предусмотренные ст. 69 НК РФ, применяются также в отношении требований об уплате сборов, пеней, штрафов, процентов, предусмотренных **главой 9** НК РФ, и распространяются на требования, направляемые плательщикам сборов и налоговым агентам.

Таким образом, положения **главы 10** "Требование об уплате налогов и сборов", несмотря на название, регулируют правоотношения, участниками которых, помимо налогоплательщиков, являются налоговые агенты и плательщики сборов, а также лица, обязанные уплатить пени и штрафы.

Согласно **п. 2 ст. 69** НК РФ недоимка является единственным юридическим фактом, в связи с которым налогоплательщику направляется требование об уплате налога. Однако стоит отметить, что в связи с тем, что положения главы 10 НК РФ применяются также в отношении требований по уплате пеней и штрафов, положения данного **пункта** стоит признать далеко не исчерпывающими. В частности, основанием для направления требования по уплате штрафа или пени является задолженность по уплате пени или штрафа.

Никакие другие юридические факты не являются основанием для направления требования об уплате налога, тем не менее в отношении определенных юридических фактов либо в НК РФ, либо юридической практикой подчеркнута, что они не являются обязательными условиями для направления требования об уплате налога. Например, в **п. 3 ст. 69** НК РФ установлено, что направление налогоплательщику требования об уплате налога не зависит от привлечения этого налогоплательщика к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Такая ситуация может возникнуть при наличии обстоятельств, исключающих вину налогоплательщика, вследствие выполнения письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции (**пп. 3 п. 1 ст. 111** НК РФ).

В соответствии с судебной практикой для направления требования об уплате налога не обязательно проводить налоговую проверку <87>, а направить требование об уплате налога можно при наличии недоимки, выявленной в ходе иных мероприятий налогового контроля.

-----  
<87> Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15 февраля 2011 года N 14АП-242/2011.

По общему правилу, в соответствии с **п. 2 ст. 69** НК РФ, требование об уплате налога направляется налогоплательщику. Однако с 2012 года, в соответствии с **п. 1 ст. 1** Федерального закона от 16 ноября 2011 года N 321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" <88>, плательщики налога на прибыль организаций могут на основе договора добровольно объединяться для создания консолидированной группы налогоплательщиков. В такой группе права и обязанности плательщика налога на прибыль организаций возложены на ответственного участника консолидированной группы. Поэтому в случае наличия недоимки по налогу на прибыль организаций у консолидированной группы налогоплательщиков требование об уплате налога направляется ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков (**абз. 2 п. 2 ст. 69** НК РФ).

-----  
<88> Российская газета. N 261. 21.11.2011.

Содержание, форма требования, порядок его передачи и срок исполнения требования регламентируются **п. 4 - 6 ст. 69** НК РФ.

Несмотря на то, что законодатель напрямую никак не классифицирует сведения, которые должны

содержаться в требовании об уплате налога, их можно разделить на две части: обязательные сведения и факультативные.

Исходя из смысла [п. 4 ст. 69](#) НК РФ в требовании об уплате налога к обязательным относятся сведения о:

- сумме задолженности по налогу;
- размере пеней, начисленных на момент направления требования;
- сроке исполнения требования;
- мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком;
- основании взимания налога;
- содержится ссылка на положение законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

К факультативным следует относить сведения, содержание которых в требовании об уплате налога зависит от определенных условий. К таким условиям относятся категория налогоплательщика и предположение о факте совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

Так, в случае направления требования об уплате налога физическому лицу в требовании об уплате налога должны содержаться сведения о сроке уплаты налога, установленном законодательством о налогах и сборах.

Если размер недоимки, выявленный в результате налоговой проверки, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, то в требовании об уплате налога должно содержаться предупреждение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в установленный срок направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Несмотря на прямое указание в [НК РФ](#) сведений, которые должны содержаться в требовании об уплате налога, в соответствии с судебной практикой эти сведения рассматриваются с позиции, что они должны быть известны налогоплательщику и их отсутствие в требовании об уплате налога не является мотивом признания требования об уплате налога недействительным, если в требовании присутствует ссылка на документы, в которых эти сведения содержатся ([п. 52](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" <89>). Иными словами "требование может быть признано недействительным, только если оно не соответствует действительной обязанности налогоплательщика по уплате налога или составлено с существенными нарушениями требований закона" <90>. В судебной практике под существенными нарушениями понимается, например, отсутствие сумм пеней, отсутствие расчета пеней с учетом динамики ставки рефинансирования Банка России применительно к срокам исполнения налогового обязательства <91> или отсутствие сведений, на основании которых можно определить размер недоимки и период, за который начислены пени <92>.

<89> Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2013. N 10.

<90> [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 25 мая 2007 года N А42-14913/04.

<91> [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Московского округа от 20 сентября 2013 года N Ф05-10980/13 по делу N А41-18705/2012.

<92> [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 20 мая 2009 года N Ф03-2124/2009.

Однако если на основании документов, ссылка на которые присутствует в требовании об уплате налога, налогоплательщик имеет возможность идентифицировать взыскиваемые суммы и проверить правомерность их взыскания, то отсутствие даже этих сведений в требовании об уплате налога не будет рассматриваться как существенное нарушение <93>.

<93> [Постановление](#) Четвертого арбитражного суда апелляционного суда от 20 марта 2014 года N 04АП-212/14.

Исходя из смысла [п. 5](#) и [п. 6 ст. 69](#) НК РФ требование об уплате налога может быть в бумажной или электронной форме. Форма требования утверждена [Приказом](#) Федеральной налоговой службы от 3 октября 2012 года N ММВ-7-8/662@ "Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации" <94>, при этом форма требования об уплате налога для организаций и индивидуальных предпринимателей отличается от формы требования об уплате налога для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

-----  
<94> Российская газета. N 296. 24.12.2012.

**Формат** электронной формы требования об уплате налога установлен Приказом Федеральной налоговой службы от 28 декабря 2010 года N ММВ-7-6/773@ "Об утверждении Формата документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах" <95>.

-----  
<95> Российская газета. N 87. 22.04.2011.

Полномочием направить требование об уплате налога обладает налоговый орган, в котором налогоплательщик состоит на учете, либо налоговый орган, который вынес решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 5 ст. 69 НК РФ).

В соответствии с п. 6 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога может быть передано налогоплательщику тремя способами:

- лично под расписку;
- по почте заказным письмом;
- в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

С момента вступления в силу Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ до настоящего времени в способах передачи налогоплательщику требования об уплате налога произошли три существенных изменения.

Во-первых, перечень способов передачи требования об уплате налога, закрепленный в ст. 69 НК РФ, стал исчерпывающим, в соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2010 года N 229-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования" <96>. До 2010 года перечень способов передачи требования об уплате налога был открытым.

-----  
<96> Российская газета. N 169. 02.08.2010.

Во-вторых, в законодательстве о налогах и сборах было закреплено положение о том, что налоговый орган в соответствии с имеющимися обстоятельствами и возможностями имеет право выбрать любой приемлемый способ передачи требования об уплате налога. Например, сразу направить требование об уплате налога заказным письмом. Полномочие выбора налоговым органом способа передачи налогоплательщику требования об уплате налога появилось в законодательстве о налогах и сборах в 2010 году после внесения изменений в НК РФ Федеральным законом от 27 июля 2010 года N 229-ФЗ. До внесения изменений приоритетным способом передачи требования об уплате налога была передача лично под расписку и только в случае, если требование об уплате налога вручить лично было невозможно, оно направлялось заказным письмом. Однако в соответствии с судебной практикой направление требования сразу заказным письмом не рассматривалось как нарушение процедуры <97>. В настоящее время судебная практика и положения п. 6 ст. 69 НК РФ совпадают.

-----  
<97> См., например: **Постановление** Федерального арбитражного суда Центрального округа от 17 августа 2010 года по делу N А23-920/10А-14-44.

В-третьих, в актуальной редакции п. 6 ст. 69 НК РФ отсутствует требование об обязательном подтверждении факта и даты получения требования об уплате налога налогоплательщиком. Однако стоит отметить, что все три способа передачи требования об уплате налога позволяют зафиксировать дату передачи этого требования.

Для каждого способа передачи требования об уплате налога существует свой способ подтверждения получения требования об уплате налога.

При передаче лично руководителю организации или физическому лицу подтверждением получения требования об уплате налога будет являться расписка получателя в требовании об уплате налога с указанием даты получения.

При передаче по почте заказным письмом в соответствии с п. 6 ст. 69 НК РФ требование будет считаться полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. При этом процедура будет

соблюдена независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом (п. 53 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"). Однако, несмотря на положения п. 6 ст. 69 НК РФ, факт получения требования об уплате налога по почте заказным письмом на шестой день после направления может быть опровергнут при рассмотрении соответствующего спора в суде (п. 2 Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2010 года N 468-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб граждан Дроздова Виктора Васильевича и Дроздовой Елены Алексеевны на нарушение их конституционных прав статьей 52 и пунктом 6 статьи 69 Налогового кодекса Российской Федерации" <98>).

<98> Текст Определения не опубликован. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

При передаче требования в электронной форме по телекоммуникационным каналам датой получения требования об уплате налога будет являться дата, указанная в квитанции о приеме, подписанная квалифицированной электронной подписью налогоплательщика (п. 12 - 13 Порядка направления налогоплательщику требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, утвержденного Приказом Федеральной налоговой службы от 9 декабря 2010 года N ММВ-7-8/700@ <99>). При этом требование не будет считаться принятым, если (п. 14 Порядка направления налогоплательщику требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи):

- ошибочно направлено налогоплательщику;
- не соответствует утвержденному формату;
- в нем отсутствует (не соответствует) квалифицированная электронная подпись, позволяющая идентифицировать соответствующий налоговый орган (владельца квалифицированного сертификата).

<99> Российская газета. N 72. 06.04.2011.

Таким образом, только в одном из способов передачи применяется презумпция получения налогоплательщиком требования об уплате налога - по почте заказным письмом. В остальных случаях, налоговые органы должны подтвердить факт получения требования налогоплательщиком.

По общему правилу, в соответствии с абз. 4 п. 4 ст. 69 НК РФ, требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней с даты получения требования об уплате налога. Однако в требовании об уплате налога может быть установлен более продолжительный период времени для его исполнения. При этом до истечения срока, установленного законом или в требовании, налоговые органы не имеют права принимать никаких действий по взысканию налогов (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 31 июля 2008 года N Ф08-4387/2008 по делу N А53-2180/2008-С5-22 <100>).

<100> Текст Постановления не опубликован. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

При этом необходимо учитывать положение п. 4 ст. 69 НК РФ, которым установлено, что срок исполнения требования начинается с даты получения требования об уплате налога. Это положение появилось в 2006 году и в течение нескольких лет налоговые органы нередко нарушали это положение <101>. В настоящее время нарушение сроков исполнения требования об уплате налога является редким процессуальным нарушением.

<101> См., например: Постановление арбитражного суда Центрального округа от 21 декабря 2009 года N А54-1527/2009С18; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24 ноября 2008 года N 09АП-14286/2008; Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 31 августа 2012 года N Ф02-3764/12 по делу N А78-10449/2011.

Несмотря на то что в тексте ст. 69 НК РФ упоминается только требование об уплате налога, в соответствии с п. 8 ст. 69 НК РФ правила, предусмотренные ст. 69 НК РФ, применяются в отношении требования об уплате иных платежей. В первоначальной редакции положения ст. 69 НК РФ применялись также в отношении требования об уплате сбора и налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. В настоящее время процесс направления требования об уплате налога является универсальным для любой задолженности, возникшей в соответствии с законодательством о налогах и сборах, по уплате (п. 8 ст. 69 НК РФ):

- налогов;
- сборов;



- пеней;
  - штрафов;
  - процентов, предусмотренных [главой 9](#) НК РФ.
- Также конкретизированы получатели требований по указанным платежам:
- плательщики сборов;
  - налоговые агенты.

Статья 70. Сроки направления требования об уплате налога и сбора

Комментарий к [статье 70](#)

В ст. 70 НК РФ устанавливаются сроки направления требования об уплате налога. По общему правилу требование об уплате налога должно быть направлено не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки ([п. 1 ст. 70](#) НК РФ).

Однако из общего правила возможны два исключения. Требование об уплате налога может быть направлено:

- не позднее 1 года со дня выявления недоимки, если сумма недоимки и задолженности по пеням и штрафам, относящейся к этой недоимке, составляет менее 500 рублей ([п. 1 ст. 70](#) НК РФ);
- в течение 20 дней с даты вступления в силу решения о взыскании недоимки по результатам налоговой проверки ([п. 2 ст. 70](#) НК РФ).

Таким образом, срок направления требования об уплате налога зависит от оснований выставления требования и размера недоимки.

Исходя из разъяснений, представленных в [Постановлении](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", требование об уплате налога может быть направлено не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки, если недоимка возникла вследствие:

- неуплаты налога, указанной в налоговой декларации (расчете авансового платежа) или налоговом уведомлении ([п. 50](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57);
- начислении пени на сумму недоимки, возникшей по итогам конкретного налогового периода ([п. 51](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57).

В случае если сумма недоимки и задолженности по пеням и штрафам составляет менее 500 рублей, то срок в три месяца продлевается до 1 года.

В случае если требование об уплате налога направлено на основании решения налогового органа по результатам налоговой проверки, то независимо от суммы недоимки требование должно быть направлено в течение 20 дней с даты вступления в силу решения налогового органа.

Исходя из правовой позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, выраженной в [п. 6](#) информационного письма от 17 марта 2003 года N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации" <102>, в толковании его судами <103>, сроки, установленные в [ст. 70](#) НК РФ, не являются пресекательными, но нарушение налоговым органом сроков направления требования об уплате налога не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога в принудительном порядке. Поэтому при проверке судом соблюдения налоговым органом сроков осуществления принудительных мер сроки совершения принудительного взыскания учитываются в той продолжительности, которая установлена нормами НК РФ ([п. 31](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57). При этом о несоблюдении сроков направления требования об уплате налога может быть заявлено налогоплательщиком в суде при оспаривании требования об уплате налога.

-----  
<102> Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2003. N 5.

<103> См., например: [Постановление](#) Девятого арбитражного апелляционного суда от 29 января 2014 года N 09АП-46144/13.

Стоит отметить две особенности [ст. 70](#) НК РФ. Во-первых, несоответствие названия статьи ее содержанию. Название статьи сохранилось с первоначальной редакции НК РФ, когда положения [ст. 70](#) НК РФ регулировали только сроки направления требования об уплате налога и требования об уплате сбора. В дальнейшем [ст. 70](#) НК РФ претерпела несколько редакций и содержание статьи поменялось, в том числе в отношении распространения установленных [ст. 70](#) НК РФ правил в отношении сроков направления требований об уплате сборов, пеней, штрафов, процентов, предусмотренных [главой 9](#) НК РФ, и сроков направления

требования о перечислении налога, направляемого налоговому агенту. Поэтому логичным было бы изменить название [ст. 70](#) НК РФ на "Сроки направления требования об уплате налога", точно так же, как логично изменить название [ст. 69](#) НК РФ на "Требование об уплате налога".

Во-вторых, наличие в [абз. 2 п. 1 ст. 70](#) НК РФ нормы, устанавливающей обязанность налогового органа составить документ по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Логичнее указанную норму было бы разместить в [п. 4 ст. 69](#) НК РФ, так как в соответствии с судебной практикой отсутствие документа о выявлении недоимки по [форме](#), утвержденной Приказом Федеральной налоговой службы от 3 октября 2012 года N ММВ-7-8/662@, рассматривается как еще одно основание, достаточное для отмены требования об уплате налога <104>.

<104> См., например: [Постановление](#) ФАС Московского округа от 23 июня 2011 года N КА-А40/5740-11 по делу N А40-126918/10-99-711.

В соответствии с [п. 3 ст. 70](#) НК РФ правила, установленные [ст. 70](#) НК РФ, применяются также в отношении сроков направления требований об уплате сборов, пеней, штрафов, процентов, предусмотренных [главой 9](#) НК РФ, а также применяются в отношении сроков направления требования о перечислении налога, направляемого налоговому агенту ([п. 4 ст. 70](#) НК РФ).

Статья 71. Последствия изменения обязанности по уплате налога и сбора

Комментарий к [статье 71](#)

У налогового органа отсутствует полномочие направить повторное требование об уплате налога <105>, но в соответствии со [ст. 71](#) НК РФ налоговый орган обязан направить уточненное требование об уплате налога в случае, если обязанность по уплате налога или сбора изменилась.

<105> [Постановление](#) Седьмого арбитражного апелляционного суда от 15 апреля 2014 года N 07АП-2342/14 по делу N А27-16151/2013.

Под изменением налоговой обязанности понимается изменение срока уплаты налога либо его суммы при воздействии определенных обстоятельств <106> - оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах ([п. 1 ст. 44](#) НК РФ). Несмотря на то что в НК РФ установлены основания изменения обязанности об уплате налога, в судебной практике не всегда наблюдается единообразие. Например, в одних случаях вступивший в законную силу судебный акт не мог являться основанием для направления повторного требования <107>, а в другом случае уточненное требование об уплате налога, направленное в связи с решением суда об уменьшении налоговых обязанностей налогоплательщика, признано апелляционным судом законным <108>. Не является основанием направления уточненного требования и частичное погашение задолженности по первоначальному требованию, т.к. не влечет изменение обязанности налогоплательщика по уплате налога <109>.

<106> [Постановление](#) Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22 мая 2014 года N 18АП-2764/14 по делу N А34-7064/2013.

<107> [Постановление](#) Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22 мая 2014 года N 18АП-2764/14 по делу N А34-7064/2013.

<108> [Постановление](#) Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 3 апреля 2014 года N 19АП-4617/13 по делу N А08-5192/2012.

<109> Апелляционное [определение](#) Верховного Суда Республики Алтай от 23 октября 2013 года по делу N 33-802.

Одним из обязательных критериев уточненного требования является отзыв ранее направленного требования об уплате налога. Отсутствие отзыва ранее направленного требования об уплате налога является достаточным основанием для признания уточненного требования об уплате налога не соответствующим законодательству о налогах и сборах <110>.

<110> [Постановление](#) Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 7 апреля 2014 года N 11АП-3659/14 по делу N А65-22091/2013.

Несмотря на то что [ст. 71](#) НК РФ устанавливает обязанность налогового органа направить уточненное требование, никакой ответственности за неисполнение этой обязанности не предусмотрено и не влечет никаких

правовых последствий. Например, невыставление налогоплательщику уточненного требования не является основанием для признания недействительным решения налогового органа о взыскании налога <111>.

<111> [Постановление](#) Седьмого арбитражного апелляционного суда от 6 февраля 2014 года N 07АП-11364/13 по делу N А03-10624/2013.

В НК РФ не предусмотрена специальная процедура по взысканию налога по уточненному требованию, в связи с этим срок принятия решения о принудительном взыскании задолженности определяется [ст. 46](#) НК РФ и исчисляется с момента истечения срока исполнения первого требования <112>.

<112> [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 25 декабря 2013 года N Ф03-6405/13 по делу N А51-12500/2013.

## Глава 11. СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Статья 72. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Комментарий к [статье 72](#)

Обеспечение уплаты налогов и сборов является одним из институтов налогового права. Данный институт предусматривает способы гарантирования уплаты налогов и сборов, обеспечивая таким образом фискальные интересы государства.

Законодательство о налогах и сборах не содержит легального определения понятия "обеспечение уплаты налогов и сборов", ограничиваясь лишь перечислением способов реализации обеспечения.

В соответствии с [п. 1 ст. 72](#) НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться:

- залогом имущества;
- поручительством;
- пеней;
- приостановлением операций по счетам в банке и наложением ареста на имущество налогоплательщика;
- банковской гарантией.

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, порядок и условия их применения в соответствии с [п. 2 комментируемой статьи](#) устанавливаются НК РФ. Тем не менее в большей степени способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов имеют гражданско-правовую природу. Подтверждением этого, в частности, служит положение о применении положений гражданского законодательства при установлении способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, в части, не противоречащей законодательству о налогах и сборах.

Статья 73. Залог имущества

Комментарий к [статье 73](#)

[Статьей 73](#) НК РФ регламентировано применения залога в качестве способа обеспечения уплаты налогов и сборов.

Институт залога находит свое законодательное регулирование прежде всего в актах гражданского законодательства Российской Федерации: Гражданском [кодексе](#) Российской Федерации <113>, а также Федеральном [законе](#) от 16 июля 1998 года N 102-ФЗ "Об ипотеке (залоге недвижимости)" <114>.

<113> [Собрание законодательства РФ](#). 1994. N 32. Ст. 3301.

<114> [Собрание законодательства РФ](#). 1998. N 29. Ст. 3400.

В силу [п. 1 ст. 334](#) ГК РФ кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества (предмета залога) преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит заложенное имущество (залогодателя).

При исполнении обязанности по уплате налогов и сборов основанием возникновения залога является договор, который может быть заключен между залогодателем и налоговым органом (залогодержателем), если налогоплательщику или плательщику сборов предоставлена отсрочка (рассрочка) в уплате налога или сбора.

Залогодателями могут быть как сами налогоплательщики (плательщики сборов), так и третьи лица.

В силу договора о залоге налоговый орган (залогодержатель) при неисполнении налогоплательщиком (залогодателем) обязанностей по уплате налоговых платежей и соответствующих пеней имеет право получить преимущественно перед другими кредиторами причитающуюся сумму за счет стоимости заложенного имущества лица, которому принадлежит это имущество (залогодателя), за изъятиями, установленными законом.

В зависимости от того, кто является залогодателем, договоры залога делятся на основные и поддерживающие. Для первых характерно, что залогодателем является сам налогоплательщик. При втором типе договора залогодателем является третье лицо, которое не несет обязанности по уплате налога или сбора, но которое поддерживает налогоплательщика (плательщика сборов), предоставляя имущество для залога, обеспечивая исполнение тем своей обязанности.

Для оформления договора залога заинтересованное лицо и поручитель либо залогодатель должны одновременно обратиться с письменным заявлением в налоговый орган.

В соответствии с [п. 22](#) Порядка изменения срока уплаты налога и сбора, а также пени и штрафа налоговыми органами, утвержденного Приказом ФНС России от 28 сентября 2010 года N ММВ-7-8/469@ <115>.

<115> Российская газета. N 256. 12.11.2010.

При рассмотрении возможности заключения договора залога налоговые органы должны проанализировать характеристики предмета залога, соизмеримость стоимости предмета залога и суммы налога, сбора, пени, штрафа, в отношении которых рассматривается вопрос об изменении срока уплаты, а также возможность сохранности и реализации предмета залога.

В соответствии с [п. 2 ст. 335](#) ГК РФ вещь, переданная в залог, либо должна принадлежать залогодателю на праве собственности, либо залогодатель имеет ее на праве хозяйственного ведения. Залогодателем может быть как юридическое, так и физическое лицо при достижении им 18 лет.

В [ч. 2 п. 2 ст. 335](#) ГК РФ упоминается только о двух категориях залогодателей: о собственнике имущества и о лице, имеющем на него иное вещное право.

Если вещь передана в залог залогодержателю лицом, которое не являлось ее собственником или иным образом не было надлежаче управомочено распоряжаться имуществом, о чем залогодержатель не знал и не должен был знать (добросовестный залогодержатель), собственник заложенного имущества имеет права и несет обязанности залогодателя, предусмотренные гражданским законодательством и договором залога.

Согласно [п. 4 комментируемой статьи](#) предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству Российской Федерации, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Предмету залога посвящена [ст. 336](#) ГК РФ.

В силу [п. 1 ст. 336](#) ГК РФ предметом залога может быть всякое имущество, в том числе вещи и имущественные права, за исключением имущества, на которое не допускается обращение взыскания, требований, неразрывно связанных с личностью кредитора, в частности требований об алиментах, о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, и иных прав, уступка которых другому лицу запрещена законом. Залог отдельных видов имущества может быть ограничен или запрещен законом.

Законодательство содержит категории объектов, которые не могут быть предметом договоров об ипотеке. Сюда включены земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, сельскохозяйственные угодья из состава земель сельскохозяйственных организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств, имущество, изъятое из оборота, имущество, на которое в соответствии с федеральным законом не может быть обращено взыскание, а также имущество, в отношении которого в установленном федеральным законом порядке предусмотрена обязательная приватизация либо приватизация которого запрещена. К этому списку примыкает также часть недвижимого имущества, раздел которого невозможен без изменения его назначения. Часть неделимого имущества не может быть самостоятельным предметом ипотеки. Однако это ограничение не касается квартир в многоквартирных жилых домах. Последние могут быть предметом договора об ипотеке.

Гражданское законодательство предполагает, что залогодержатель имеет право удовлетворить свои требования в полном объеме. Следовательно, в случае заключения договора залога исполнение обязанности по уплате налога или сбора, срок исполнения которой был изменен, обеспечивается в полном объеме. Данное правило имеет целью восстановить положение, существовавшее до правонарушения и, соответственно, объем требований залогодержателя определяется к моменту фактического удовлетворения его требований. Например, при обращении взыскания на заложенное имущество, обеспечивавшего налоговый кредит, взысканию подлежит сумма налога и проценты, увеличивающие сумму основного долга. Взысканию также могут подлежать и пени, начисленные за несвоевременное исполнение обязанности по уплате налога. Возмещаются также и расходы, понесенные налоговым органом в связи с содержанием заложенной вещи и расходов по взысканию.

В соответствии с [п. 5 комментируемой статьи](#) при залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на



последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества. В силу гражданского законодательства при ипотеке и залоге товаров в обороте предмет залога не может быть передан залогодержателю.

Одним из способов обеспечения сохранности заложенного имущества является твердый залог, когда предмет залога остается у залогодателя, но с наложением знаков, свидетельствующих о залоге. Другой вариант заключается в том, что вещь, передаваемая в залог, остается у залогодателя под замком и печатью налогового органа.

В **п. 3 ст. 338** ГК РФ устанавливается правило, по которому предмет залога может быть передан залогодателем третьему лицу во временное владение или пользование. Такой залог рассматривается оставленным у залогодателя, и к нему применимы все последствия залога, оставленного у залогодателя.

Порядок заключения договора о залоге, его форму и регистрацию определяет **ст. 339** ГК РФ "Договор о залоге, его форма и регистрация". **Пункт 1 указанной статьи** установил существенные условия договора о залоге, к которым относятся предмет залога, его денежная оценка, существо обязательства, содержание, объем и сроки исполнения основного обязательства, обеспеченного залогом. В договоре должно быть зафиксировано местонахождение имущества с указанием, у кого находится это имущество. В **Постановлении** Пленума Верховного Суда Российской Федерации N 6, Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации N 8 от 1 июля 1996 года "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации" <116> указано, что в случае, если сторонами не достигнуто соглашение хотя бы по одному из названных условий либо соответствующее условие в договоре отсутствует, договор о залоге не может считаться заключенным и, следовательно, не порождает никаких правовых последствий.

-----  
<116> Российская газета. N 152. 13.08.1996.

Для залога недвижимости устанавливаются специальные требования. Так, **ст. 9** Федерального закона "Об ипотеке (залоге недвижимости)" установлено, что в договоре должно быть указано, помимо предмета ипотеки, его оценки, существа обязательства, размера и срока исполнения обязательства, также указание местонахождения недвижимости и идентификационное ее описание. Помимо этого должно быть зафиксировано право, в силу которого имущество, являющееся предметом ипотеки, принадлежит залогодателю, и наименование органа государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, зарегистрировавшего право залогодателя. Если предметом ипотеки является право аренды, должны быть указаны арендованное имущество и срок аренды.

Для договора о залоге устанавливается обязательная письменная форма. Договор о залоге движимого имущества или прав на имущество подлежит обязательному нотариальному удостоверению. Нотариальная форма для договора ипотеки недостаточна, для него также предусмотрена обязательная государственная регистрация. Несоблюдение формы договора залога влечет его недействительность.

Отличительной чертой договора залога является его гласность. Это означает, что существование отношений залога в принципе должно быть очевидным для окружающих. В случаях, когда предмет залога передается залогодержателю, гласность залога обеспечивается фактом его нахождения во владении последнего. Когда же предмет залога остается у залогодателя, средством обеспечения гласности является государственная регистрация. В соответствии с Федеральным **законом** от 21 июля 1997 года N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" <117> предусмотрена регистрация любого недвижимого имущества и сделок с ним, за исключением прав на воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания и космические объекты. Сведения об ипотеке подлежат внесению в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество по месту нахождения имущества, являющегося предметом ипотеки.

-----  
<117> Собрание законодательства РФ. 1997. N 30. Ст. 3594.

Залог считается зарегистрированным с момента внесения сведений об этом в соответствующий реестр и присвоения соответствующего номера. Договор об ипотеке считается заключенным и вступает в силу с момента его государственной регистрации.

Согласно **п. 3 комментируемой статьи** при неисполнении налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. В соответствии с **ч. 1 п. 1 ст. 334** и **п. 1 ст. 348** ГК РФ основанием для обращения взыскания на заложенное имущество является неисполнение или ненадлежащее исполнение налогоплательщиком или плательщиком сборов обеспеченной залогом обязанности.

Порядок обращения взыскания на заложенное имущество установлен **ст. 349** ГК РФ. Требования залогодержателя удовлетворяются за счет заложенного движимого имущества по решению суда, если иное не

предусмотрено соглашением залогодателя с залогодержателем. Однако на предмет залога, переданный залогодержателю, взыскание может быть обращено в порядке, установленном договором о залоге, если законом не установлен иной порядок.

Взыскание на предмет залога может быть обращено только по решению суда в случаях, когда:

- для заключения договора о залоге требовалось согласие или разрешение другого лица или органа;
- предметом залога является имущество, имеющее значительную историческую, художественную или иную культурную ценность для общества;
- залогодатель отсутствует и установить место его нахождения невозможно.

Если сумма, вырученная при реализации заложенного имущества, недостаточна для исполнения обязанности по уплате налога или сбора, налоговый орган имеет право, при отсутствии иного указания в законе или договоре, получить недостающую сумму из прочего имущества налогоплательщика (плательщика сбора), не пользуясь преимуществом, основанным на залоге.

Если сумма, вырученная при реализации заложенного имущества, превышает размер обеспеченной залогом обязанности по уплате налога или сбора, разница возвращается залогодателю.

Налогоплательщик (плательщик сбора) и залогодатель, являющийся третьим лицом, вправе в любое время до продажи предмета залога прекратить обращение на него взыскания и его реализацию, исполнив обеспеченную залогом обязанность по уплате налога или сбора или ту ее часть, исполнение которой просрочено. Соглашение, ограничивающее это право, ничтожно.

В соответствии с [п. 6 комментируемой статьи](#), если иное не предусмотрено законом или договором и не вытекает из существа залога, залогодатель вправе отчуждать предмет залога, передавать его в аренду или безвозмездное пользование другому лицу либо иным образом распорядиться им только с согласия налогового органа. Соглашение, ограничивающее право залогодателя завещать заложенное имущество, ничтожно. Налоговый орган вправе пользоваться переданным ему предметом залога лишь в случаях, предусмотренных договором, регулярно представляя залогодателю отчет о пользовании. По договору на залогодержателя может быть возложена обязанность извлекать из предмета залога плоды и доходы в целях погашения основного обязательства или в интересах залогодателя.

Налоговый орган, у которого находилось или должно было находиться заложенное имущество, вправе истребовать его из чужого незаконного владения, в том числе из владения залогодателя в порядке виндикационного иска. В случаях, когда по условиям договора залога налоговому органу предоставлено право пользоваться переданным ему предметом залога, он может требовать от других лиц, в том числе и от залогодателя, устранения всяких нарушений его права, хотя бы эти нарушения и не были соединены с лишением владения.

## Статья 74. Поручительство

### Комментарий к [статье 74](#)

В соответствии с [п. 1 ст. 72](#) НК РФ одним из способов обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов является поручительство.

Институт поручительства подробно разработан в рамках гражданского права, поэтому комментируемая [статья](#) ориентируется на нормы гражданского законодательства с учетом особенностей налоговых правоотношений. Основания для применения положений гражданского законодательства Российской Федерации при регулировании порядка использования поручительства в качестве способа обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов установлены в [п. 6 комментируемой статьи](#).

К правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, применяются положения [ст. 361 - 367](#) ГК РФ. Это положение свидетельствует о том, что институт поручительства заимствован из гражданского законодательства.

Обязанность по уплате налогов может быть обеспечена поручительством только при изменении сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Во всех иных случаях исполнение обязанности по уплате налогов не может быть обеспечено поручительством.

Поручительство как способ исполнения обязанности по уплате налогов и сборов представляет собой возложение данной обязанности на заранее определенное лицо в случае неисполнения налогоплательщиком или плательщиком сбора своей обязанности.

По договору поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней.

Сторонами договора поручительства являются поручитель и налоговый орган. Поручителем вправе

выступать любое физическое лицо или организация. В отношении одной обязанности по уплате налога могут одновременно участвовать несколько поручителей <118>.

<118> См. подробнее: [письмо](#) Министерства финансов Российской Федерации от 7 июля 2009 года N 03-07-03/165 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Законодательство о налогах и сборах не предъявляет каких-либо иных требований к лицам, которые могут выступать в качестве поручителей. Тем не менее такие требования существуют в отношении поручителей при обеспечении уплаты налогов, взимаемых при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Таможенного союза в рамках Евразийского экономического союза - НДС и акцизу.

Так, в настоящее время действует [Постановление](#) Правительства Российской Федерации от 19 августа 2013 года N 717 "О критериях, которым должно соответствовать лицо, имеющее намерение стать поручителем для обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов" <119>.

<119> Собрание законодательства РФ. 2013. N 34. Ст. 4447.

Согласно документу потенциальными поручителями могут выступать общества с ограниченной ответственностью, общества с дополнительной ответственностью и акционерные общества. Чтобы выступить в этом качестве, юрлицо не может являться дочерним либо зависимым хозяйственным обществом по отношению к лицу, за которое предоставляет поручительство.

Кроме этого, потенциальные поручители не должны заниматься банковской или страховой деятельностью. Установлено требование и по уставному капиталу юрлица - он не может быть менее 500 млн. руб. Логично, что у будущего гаранта не должно быть задолженности по уплате налогов и таможенных платежей.

Поручительство оформляется договором между таможенным органом и поручителем. В проекте договора поручительства следует указать информацию о том, что плательщик таможенных сборов и поручитель несут солидарную ответственность за исполнение обеспечиваемого обязательства. Также обозначить срок действия договора поручительства, который не должен превышать двух лет.

Поручительство принимается таможенными органами при соблюдении любого из следующих условий:

во-первых, потенциальный поручитель соответствует критериям, определяемым указанным [Постановлением](#) Правительства Российской Федерации;

во-вторых, потенциальный поручитель обязуется представить в качестве документа, обеспечивающего исполнение долга перед таможенным органом, банковскую гарантию. Договор поручительства вступает в силу с даты представления указанной банковской гарантии.

Предложение о заключении договора поручительства таможенный орган рассматривает не более 15 рабочих дней со дня поступления данного предложения и прилагаемых документов. Если договор все же заключен, таможенники выдают плательщику приходный ордер. Если в заключении договора отказано, таможня в течение 15 рабочих дней информирует об этом лицо, предложившее заключить договор поручительства, с указанием причин, послуживших основанием для отказа <120>.

<120> См. подробнее: Юдахина Е.М. [Комментарий](#) Постановлению Правительства Российской Федерации от 19 августа 2013 года N 717 "О критериях, которым должно соответствовать лицо, имеющее намерение стать поручителем для обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов" // Нормативные акты для бухгалтерии. 2013. N 17.

Обеспечивать исполнение обязанности по уплате таможенных пошлин и налогов необходимо лишь в строго определенных [п. 1 ст. 85](#) ТК ТС случаях:

- 1) перевозки товаров в соответствии с таможенной процедурой таможенного транзита;
- 2) изменения сроков уплаты таможенных пошлин, налогов, если это предусмотрено международными договорами или законодательством государств - членов Таможенного союза;
- 3) помещения товаров под таможенную процедуру переработки товаров вне таможенной территории;
- 4) при выпуске товаров из-за необходимости исследования документов, проб и образцов товаров либо получения заключения эксперта.

Следует отметить, что таможенные органы вправе принять решение о том, что необходимо обеспечить уплату таможенных пошлин, налогов в отношении некоторых товаров (технологического оборудования, ввоз которого не облагается НДС, воздушных и морских судов и др.).

Договор поручительства должен быть совершен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы договора поручительства в соответствии со [ст. 362](#) ГК РФ влечет его недействительность.

В комментируемой статье вопрос о том, с каким налоговым органом заключается договор поручительства, прямо не урегулирован. Согласно первоначальной редакции [п. 6 комментируемой статьи](#) договор

поручительства подлежал регистрации в налоговом органе по месту учета налогоплательщика или иного обязанного лица в течение трех рабочих дней со дня его заключения. Однако Федеральный закон от 9 июля 1999 года N 154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" <121> отменил действие указанного положения. Таким образом, была отменена лишь необходимость регистрации договора поручительства, вместе с тем порядок его заключения не изменился и поэтому заключать его следует с налоговым органом по месту учета налогоплательщика или иного обязанного лица.

-----  
<121> Собрание законодательства РФ. 1999. N 28. Ст. 3487.

При неисполнении или ненадлежащем исполнении обеспеченной поручительством налоговой обязанности ответственность налогоплательщика и поручителя возникает одновременно. В отличие от норм гражданского законодательства, допускающих возможность установления субсидиарной ответственности поручителя, ст. 74 НК РФ предусматривает солидарную ответственность поручителя и налогоплательщика.

Исходя из солидарного характера ответственности, налоговые органы вправе направить требование об уплате налога непосредственно поручителю без выставления соответствующего требования налогоплательщику.

Согласно п. 1 ст. 365 ГК РФ к поручителю, исполнившему обязательство, переходят права кредитора по этому обязательству.

В случае исполнения поручителем налоговой обязанности налогоплательщика у первого возникает право требовать от налогоплательщика не только уплаченных сумм, но и процентов по этим суммам, а также возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

В соответствии с п. 6 комментируемой статьи и по смыслу ст. 364 ГК РФ поручитель вправе выдвигать против требования налогового органа возражения, которые мог бы выдвинуть налогоплательщик, если иное не вытекает из договора поручительства. Поручитель также не теряет права на эти возражения, даже если должник от них отказался или признал, что за ним числится задолженность.

Комментируемая статья НК РФ не устанавливает случаи прекращения поручительства. Поручительство прекращается в общем порядке, установленном гражданским законодательством.

Вместе с тем не все случаи прекращения поручительства, предусмотренные ГК РФ, применимы в налоговых правоотношениях. Например, перевод на другое лицо долга по обеспеченному поручительством обязательству, если поручитель не дал кредитору согласия отвечать за нового должника, или прекращение поручительства в случае, если кредитор отказался принять надлежащее исполнение, предложенное должником или поручителем.

Согласно п. 1 ст. 367 ГК РФ поручительство прекращается с прекращением обеспеченного им обязательства, а также в случае изменения этого обязательства, влекущего увеличение ответственности или иные неблагоприятные последствия для поручителя, без согласия последнего.

Кроме того, поручительство прекращается по истечении указанного в договоре срока, на который оно было предоставлено. Если такой срок не установлен, оно прекращается, если кредитор в течение года со дня наступления срока исполнения обеспеченного поручительством обязательства не предъявит иска к поручителю. Когда срок исполнения основного обязательства не указан и не может быть определен или определен моментом востребования, поручительство прекращается, если кредитор не предъявит иска к поручителю в течение двух лет со дня заключения договора поручительства.

В соответствии с п. 7 комментируемой статьи положения о поручительстве в качестве способа исполнения обязанности налогоплательщиков распространяется и в отношении поручительства при уплате сборов.

Статья 74.1. Банковская гарантия

Комментарий к статье 74.1

Банковская гарантия как способ исполнения обязательства налогоплательщика является достаточно новым институтом налогового права России. НК РФ был дополнен ст. 74.1 "Банковская гарантия", которая вступила в силу с 1 октября 2013 года <122>. До этого банковская гарантия нашла применение в таможенном праве как способ обеспечения уплаты таможенных платежей.

-----  
<122> Федеральный закон от 23 июля 2013 года N 248-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ. 2013. N 30 (часть I). Ст. 4081.



Банковская гарантия выражает обязанность банка (гаранта) перед налоговыми органами исполнить обязанность налогоплательщика по уплате налога, если он не уплатит причитающиеся суммы в установленный срок.

К банкам, которые могут предоставлять банковские гарантии, предъявляется ряд требований, среди которых то, что банк должен быть включен в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения.

Министерство финансов Российской Федерации ведет реестр банков и иных кредитных организаций. Включение организации в реестр говорит о признании налоговым органом выданной банковской гарантии и осуществляется при соблюдении ряда условий.

Так, в соответствии с [п. 3 комментируемой статьи](#) к таким условиям относятся:

1) наличие лицензии на осуществление банковских операций, выданной Центральным банком Российской Федерации, в которой указано право выдачи банковских гарантий и осуществление банковской деятельности не менее пяти лет;

2) наличие собственных средств (капитала) в размере не менее одного миллиарда рублей;

3) соблюдение обязательных нормативов, предусмотренных законодательством Российской Федерации о банках и банковской деятельности, на все отчетные даты в течение последних шести месяцев;

4) отсутствие требования Центрального банка Российской Федерации об осуществлении мер по финансовому оздоровлению кредитной организации.

К самой банковской гарантии законодательство о налогах и сборах также предъявляет требования. В соответствии с [п. 5 комментируемой статьи](#) банковская гарантия должна быть безотзывной и непередаваемой; срок действия должен истекать не ранее чем через шесть месяцев со дня истечения установленного срока исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной банковской гарантией, и др.

Также банковская гарантия должна соответствовать условиям:

- она не может содержать указание на представление налоговым органом гаранту документов, которые не предусмотрены;

- сумма, на которую выдана банковская гарантия, должна обеспечивать исполнение гарантом в полном объеме обязанности налогоплательщика по уплате налога и уплате соответствующих пеней;

- должна предусматривать применение налоговым органом мер по взысканию с гаранта сумм, обязанность по уплате которых обеспечена банковской гарантией, в установленные сроки в случае неисполнения им в установленный срок требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии, направленного до окончания срока действия банковской гарантии.

Если плательщик все же не уплатил или уплатил не в полной сумме в установленный срок налог, инспекция в течение пяти дней со дня истечения срока уплаты направляет гаранту требование об уплате денежной суммы по банковской гарантии. Банк исполняет обязательство по банковской гарантии в течение пяти дней со дня получения требования об уплате денежной суммы.

За отсрочкой уплаты федеральных налогов теперь можно обратиться в ФНС России не только через управление ФНС России по субъекту по месту нахождения (месту жительства) заявителя, но и через Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Итак, в правилах изменения срока уплаты налогов и сборов теперь закреплено, что перенос срока уплаты налога и сбора может быть обеспечен залогом имущества, поручительством либо банковской гарантией.

Договор поручительства либо договор залога со стороны налогового органа заключается управлением ФНС России по субъекту по месту нахождения (месту жительства) заинтересованного лица либо Межрегиональной инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Банковскую гарантию заявитель представляет в налоговый орган.

При исследовании банковской гарантии инспекция выявляет обстоятельства на предмет соответствия банка, выдавшего банковскую гарантию, перечню "правильных" банков, а также о соответствии гарантии установленным требованиям.

Результаты рассмотрения заявлений заинтересованного лица и поручителя, залогодателя либо гаранта о возможности заключения договора поручительства, договора залога либо банковской гарантии налоговый орган сообщает в течение семи рабочих дней после получения таких заявлений.

Договор поручительства, договор залога и банковская гарантия регистрируются в инспекции.

Статья 75. Пеня

Комментарий к [статье 75](#)

По смыслу комментируемой [статьи](#) пени подлежат уплате налогоплательщиком или плательщиком сборов в случае образования у него недоимки, то есть не уплаченной в установленный НК РФ и иными актами налогового законодательства срок суммы налога или сбора. Пени уплачиваются помимо сумм недоимки,

независимо от применения иных способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

В российском законодательстве понятия "пеня" используется в нескольких значениях. В ГК РФ под пеней понимается разновидность неустойки, при которой сумма неустойки возрастает пропорционально сроку задолженности. Пеня в гражданском праве выступает в качестве длящейся неустойки, которая подлежит взысканию за каждый день просрочки обязательства, не исполненного в установленный срок. В свою очередь НК РФ признает пеню в качестве одного из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, состоящих во взыскании установленной денежной суммы, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны уплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов <123>.

<123> [Налоговое право России в вопросах и ответах](#) / Под ред. А.А. Ялбулганова. М., 2007. С. 102.

Сравнение гражданского законодательства и законодательства о налогах и сборах позволяет выделить следующие общие черты, характеризующие общеправовое понятие "пеня":

во-первых, пеня - это денежная сумма;

во-вторых, основанием уплаты пени служит пропуск установленного для исполнения имущественной обязанности срока;

в-третьих, целью взыскания пени является обеспечение исполнения имущественных обязанностей.

Из смысла [п. 1 комментируемой статьи](#) следует, что она закрепляет общую норму, применимую ко всем отношениям, связанным с уплатой налогов и сборов. В п. 1 содержится легальное определение понятия "пеня".

Пеней признается установленная настоящей [статьей](#) денежная сумма, которую налогоплательщик должен уплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Таким образом, пеня всегда представляет собой денежную сумму. Иные виды имущества не могут выступать в качестве пени. Пеня (в отличие от других способов обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов, упомянутых в [гл. 11](#) НК РФ) выплачивается во всех случаях несвоевременного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Иными словами, условиями применения пени является неуплата сумм налогов и сборов как в установленные законом сроки, так и при их переносе на более поздний срок (когда предусмотрена отсрочка или рассрочка в уплате налогов и сборов или инвестиционный налоговый кредит). Сумма пени уплачивается независимо от применения других способов обеспечения уплаты налогов и сборов (залога, поручительства, ареста имущества и т.д.).

Конституционный Суд Российской Федерации в [Постановлении](#) от 15 июля 1999 года N 11-П <124> отмечает, что пеня относится к праввосстановительным мерам принуждения, которые устанавливаются законодателем в целях обеспечения выполнения публичной обязанности платить законно установленные налоги и сборы и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, в связи с несоблюдением законных требований государства. Праввосстановительные меры обеспечивают исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, то есть представляют собой погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога.

<124> [Постановление](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 15 июля 1999 года N 11-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции" // Собрание законодательства РФ. 1999. N 30. Ст. 3988.

В [п. 3](#) Определения от 4 июля 2002 года N 200-О <125> Конституционный Суд Российской Федерации разъяснил, что анализ [ст. 75](#) НК РФ в целом, а также других положений НК РФ приводит к выводу, что уплата пеней связывается законодателем не с налоговым или отчетным периодом, а с днем уплаты налога, установленным законодательным актом об этом налоге: обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах ([п. 1 ст. 45](#) НК РФ); сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору ([п. 1 ст. 57](#) НК РФ); эти сроки определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить, либо на действие, которое должно быть совершено ([п. 3 ст. 57](#) НК РФ); подлежащая уплате сумма налога уплачивается в установленные сроки ([п. 2 ст. 58](#) НК РФ).

<125> [Определение](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 4 июля 2002 года N 200-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества открытого типа "Энергомаш" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 5 Закона Российской Федерации "О дорожных фондах в

Российской Федерации", пункта 5 Порядка образования и использования территориального дорожного фонда Новгородской области, пункта 1 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 2 статьи 13 Федерального конституционного закона "Об арбитражных судах в Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2013. N 1.

Конституционный Суд Российской Федерации в [Постановлении](#) от 17 декабря 1996 года N 20-П <126>, [Определении](#) от 4 июля 2002 года N 202-О <127> определил, что пени являются дополнительным платежом, направленным на компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок.

<126> [Постановление](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года N 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" // Собрание законодательства РФ. 1997. N 1. Ст. 197.

<127> [Определение](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 4 июля 2002 года N 202-О "По жалобе унитарного государственного предприятия "Дорожное ремонтно-строительное управление N 7" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2013. N 1.

Необходимо отметить, что положения комментируемой [статьи](#) охватывают и начисление пени на суммы налогов и сборов, взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза ЕАЭС.

В соответствии с [п. 1 ст. 151](#) Федерального закона от 27 ноября 2010 года N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации" <128> пенями признаются денежные суммы, которые плательщик таможенных пошлин, налогов обязан выплатить в случае неуплаты или неполной уплаты таможенных пошлин, налогов в сроки, установленные таможенным законодательством Таможенного союза и (или) законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

<128> Собрание законодательства РФ. 2010. N 48. Ст. 6252.

Пени начисляются за каждый календарный день просрочки уплаты таможенных пошлин, налогов начиная со дня, следующего за днем истечения сроков уплаты таможенных пошлин, налогов, по день исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов либо по день принятия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов включительно в процентах от суммы неуплаченных таможенных пошлин, налогов в размере одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действующей в период просрочки уплаты таможенных пошлин, налогов. Для целей исчисления пеней применяется ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действующая в период просрочки уплаты таможенных пошлин, налогов.

Данное обстоятельство указывает на то, что законодатель в большей степени акцентирует внимание на том, что пеня - это принудительная мера, мера ответственности, носящая восстановительный характер, а не на том, что пеня - это способ обеспечения уплаты таможенных платежей. В будущем целесообразно устранить данное противоречие между таможенным законодательством и законодательством о налогах и сборах. Унификация данных отраслей российского законодательства будет только способствовать повышению эффективности механизма налогообложения в нашей стране.

В соответствии с [п. 4 комментируемой статьи](#) размер пеней определяется в процентах, соответствующих одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, от суммы неуплаченных налогов и сборов (недоимки). Под ставкой рефинансирования Центрального банка Российской Федерации понимается учетная ставка банковского процента, исходя из которой Банк России кредитует иные кредитные организации (коммерческие банки, небанковские кредитные организации). Рефинансирование кредитных организаций является одним из основных инструментов денежно-кредитной политики Центрального банка Российской Федерации. В настоящее время Банком России установлена единая ставка рефинансирования для всей территории Российской Федерации.

В соответствии со [ст. 40](#) Федерального закона от 10 июля 2002 года N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" <129> под рефинансированием понимается кредитование Центральным банком Российской Федерации кредитных организаций.

<129> Собрание законодательства РФ. 2002. N 28. Ст. 2790.

По общему правилу пени начисляются за каждый календарный день просрочки уплаты налогов и сборов, начиная со дня, следующего за днем истечения сроков уплаты налогов и сборов, по день исполнения

обязанности по их уплате либо по день принятия решения об изменении сроков уплаты налогов и сборов включительно. При этом подача заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты налогов и сборов не приостанавливает начисления пеней на сумму недоимки.

В соответствии с [п. 3 комментируемой статьи](#) не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика.

Законодательство о налогах и сборах допускает добровольную уплату пеней либо одновременно с уплатой сумм налогов и сборов, либо после уплаты таких сумм в полном объеме.

Если пени не были уплачены добровольно, то они взыскиваются принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном [ст. 46 - 48](#) НК РФ. Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке на основании постановления налогового органа, а с физических лиц - в судебном порядке. Непосредственным основанием списания сумм пеней с банковских счетов налогоплательщиков является инкассовое поручение. Обращение взыскания пеней на иное имущество налогоплательщиков и других обязанных лиц осуществляется в порядке, определенном законодательством об исполнительном производстве.

НК РФ предусмотрено, когда начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции. Указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа. При этом, как отмечается в [п. 8 комментируемой статьи](#), важно учитывать, что данное положение не применяется в том случае, если письменные разъяснения уполномоченного органа были основаны на неполной или недостоверной информации.

Статья 76. Приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей

#### Комментарий к [статье 76](#)

Приостановление операций по счетам представляет собой согласно [п. 1 ст. 72](#) НК РФ один из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, который имеет свои специфические признаки и направленность по сравнению с другими способами.

Приостановление налоговым органом операций по счетам налогоплательщика, налогового агента или плательщика сбора в банке допускается по двум основаниям.

Первое основание - это необходимость обеспечения исполнения решения о взыскании налоговых платежей за счет денежных средств обязанного лица в банках, принимаемого налоговым органом в соответствии со [ст. 46](#) НК РФ. Лицом, чьи операции по счету могут быть приостановлены налоговым органом по указанному основанию, может быть только организация, поскольку с физического лица, в том числе и индивидуального предпринимателя, взыскание производится только в судебном порядке (подробнее см. [ст. 48](#) НК РФ). Под приостановлением операций по счету организации в комментируемой [статье](#) понимается прекращение банком всех расходных операций по счету, за исключением тех, на которые приостановление не распространяется, то есть тех платежей, очередность которых предшествует очередности налоговых платежей.

Право приостановить операции по счетам налогоплательщика-организации возникает у налогового органа в случае неисполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога в сроки, установленные в требовании об уплате налога. Содержащееся в [п. 2 ст. 76](#) НК РФ правило, согласно которому решение о приостановлении операций налогоплательщика по счетам в банке может быть принято только одновременно с вынесением решения о взыскании налога, не означает, что решение о приостановлении операций не может быть принято позднее даты вынесения решения о взыскании налога. Указанное правило следует рассматривать как адресованный налоговому органу запрет приостанавливать операции до вынесения решения о взыскании.

Вторым основанием для приостановления налоговым органом операций по счету налогоплательщика является непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока, а также в случае отказа налогоплательщика от представления налоговой декларации. По указанному основанию возможно приостановление операций по счету как налогоплательщика-организации, так и налогоплательщика - индивидуального предпринимателя. В этом случае приостановление операций не направлено непосредственно на обеспечение взыскания налоговых платежей, а является мерой оперативного воздействия на налогоплательщика с целью понуждения последнего к скорейшему представлению налоговой декларации. Поэтому приостановление операций по счету должно быть



отменено решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налогоплательщиком налоговой декларации.

Первоначально полномочия по приостановлению операций по счету были также предоставлены органам налоговой полиции. В соответствии с [п. 4 ч. 1 ст. 11](#) Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года N 5238-1 "О федеральных органах налоговой полиции" <130> федеральным органам налоговой полиции для выполнения возложенных на них задач было предоставлено право приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках и кредитных учреждениях на срок до одного месяца в случаях непредставления документов, связанных с исчислением и уплатой налогов. Решение о приостановлении операций по указанным счетам принимал начальник органа налоговой полиции или его заместитель.

-----  
<130> Российская газета. N 134. 15.07.1993.

Органы налоговой полиции осуществляли специфическую правоохранительную деятельность, направленную, в частности, на предупреждение, выявление, пресечение и расследование нарушений законодательства о налогах и сборах, являющихся преступлениями или административными правонарушениями, то есть не выполняли функций налогового контроля. При этом производство по делам о налоговых преступлениях и административных правонарушениях регулировалось и регулируется нормами уголовного, уголовно-процессуального и административного законодательств <131>.

-----  
<131> См. подробнее: [Комментарий](#) к Налоговому кодексу Российской Федерации / Под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова // Доступ из СПС "КонсультантПлюс". 2004.

В настоящее время полномочия по приостановлению операций по счетам налогоплательщиков исполняют налоговые органы. Кроме этого, приостановление операций по счетам (счету) плательщика таможенных пошлин, налогов (организаций и индивидуальных предпринимателей) в банке вправе предпринимать таможенные органы. В соответствии с [ч. 2 ст. 155](#) Федерального закона от 27 ноября 2010 года N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации" <132> решение о приостановлении операций по счетам (счету) плательщика таможенных пошлин, налогов (организаций или индивидуальных предпринимателей) в банке принимается начальником (заместителем начальника) таможенного органа, направившего требование об уплате таможенных платежей (уточненного требования об уплате таможенных платежей) в случае неисполнения указанным плательщиком этого требования. Решение о приостановлении операций по счетам (счету) плательщика таможенных пошлин, налогов (организаций или индивидуальных предпринимателей) в банке не может быть принято ранее вынесения решения о бесспорном взыскании.

-----  
<132> Собрание законодательства РФ. 2010. N 48. Ст. 6252.

Согласно [письму](#) Федеральной налоговой службы от 9 февраля 2011 года <133> по истечении 10 дней с установленного законодательством о налогах и сборах срока представления налоговой декларации налоговый орган вправе приостановить операции по счетам налогоплательщика. При этом пресекательный срок, по истечении которого налоговый орган не вправе выносить решение о приостановлении операций по счетам в банке, [НК РФ](#) не установлен.

-----  
<133> Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Исходя из изложенного вышеуказанное решение может быть вынесено в том числе в случае выявления в текущем налоговом периоде факта непредставления организацией налоговых деклараций по тем налогам, которые он был обязан уплачивать в предыдущих налоговых периодах.

В соответствии с [ч. 4 комментируемой статьи](#) решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств направляется налоговым органом в банк в электронной форме.

Формы документов о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации, утверждены [Приказом](#) ФНС России от 3 октября 2012 года N ММВ-7-8/662@ <134>.

-----  
<134> Российская газета. N 296. 24.12.2012.

Как отмечается в [письме](#) ФНС России от 22 октября 2012 года N **АС-4-2/17859**, решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных

денежных средств направляется налоговым органом в банк только в электронной форме. Решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации и переводов его электронных денежных средств направляется в банк в электронной форме не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения.

Какого-либо иного порядка направления указанных документов налоговым органом в банк НК РФ не предусмотрено.

Вместе с тем нередко от банков поступают жалобы на направление налоговыми органами решений о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств и решений об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации и переводов его электронных денежных средств в бумажном виде.

Федеральная налоговая служба неоднократно выступала с требованиями к управлениям ведомства по субъектам Российской Федерации исключить направление данных документов в банки в бумажном виде и обеспечить неукоснительное исполнение положений [п. 4 комментируемой статьи](#).

Вместе с тем, когда направление решений о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств и решений об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации и переводов его электронных денежных средств в электронной форме не представляется возможным по объективным причинам (например, в случае незаключения банком соглашения с Банком России), налоговый орган может направить указанные решения в бумажном виде.

Решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации и переводов его электронных денежных средств направляется в банк в электронной форме не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения.

Порядок направления в банк в электронной форме решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке утвержден [Положением](#) Центрального банка Российской Федерации от 29 декабря 2010 года N 365-П <135>.

<135> Собрание законодательства РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

Поручения и решения налогового органа, а также сведения об остатках получают и направляют соответственно в электронном виде через Банк России те банки (филиалы банков), которые заключили с Банком России соответствующее соглашение, содержащее условия о получении поручений и (или) решений налогового органа и (или) о направлении сведений об остатках.

Банк России в лице его территориального учреждения заключает соглашение с банком в лице его филиала, которому банком предоставлены полномочия по заключению соглашений, с условиями о получении поручений и (или) решений налогового органа и (или) о направлении сведений об остатках в электронном виде через Банк России. Информацию о предоставлении указанных полномочий Банк России (в лице его территориального учреждения) получает от банка в лице его филиала при заключении соглашения.

Направление в банки (филиалы банков) и учреждения Банка России поручений и решений налогового органа, направление банками (филиалами банков) и учреждениями Банка России сведений об остатках в электронном виде осуществляется через:

- Межрегиональную инспекцию Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных;
- подразделение Банка России, на которое распорядительным документом Банка России возложены полномочия по приему поручений и решений налогового органа в электронном виде, а также по передаче сведений об остатках в электронном виде;
- территориальное учреждение Банка России.

Межрегиональная инспекция ФНС России по централизованной обработке данных после получения сообщения, содержащего поручение или решение налогового органа, включающего код банка (филиала банка) или код учреждения Банка России, направляет его в электронном виде в уполномоченное подразделение Банка России для дальнейшей передачи территориальному управлению Банка России, на территории которого действует банк (филиал банка) или учреждение Банка России.

В сообщении, содержащем поручение или решение налогового органа, поступившем в электронном виде, территориальное управление Банка России осуществляет проверку кода банка (филиала банка), кода учреждения Банка России на наличие данного кода в перечне кодов банков (филиалов банков), учреждений Банка России, получающих поручения или решения налогового органа в электронном виде, а также осуществляет проверку отсутствия временного приостановления обмена сообщениями с банком (филиалом банка), имеющим данный код, в день поступления сообщения, содержащего поручение или решение налогового органа, в территориальное управление Банка России.

При положительных результатах проверки кода учреждения Банка России территориальное управление направляет учреждению Банка России сообщение, содержащее поручение или решение налогового органа.

Датой и временем получения банком (филиалом банка) решения налогового органа в электронном виде, начиная с которого выполняются последующие действия банка (филиала банка) по его исполнению, считаются дата и время завершения проверки банком (филиалом банка) формата сообщения, содержащего решение налогового органа, при положительных ее результатах.

Банк (филиал банка), учреждение Банка России после завершения проверки формата сообщения, содержащего поручение или решение налогового органа, направляет в территориальное управление Банка России для последующей передачи уполномоченным подразделением Банка России в Межрегиональную инспекцию ФНС России по централизованной обработке данных сообщение, содержащее подтверждение, с указанием:

- даты и времени завершения проверки формата сообщения, содержащего поручение или решение налогового органа;
- при отрицательных результатах проверки - информации о причинах отрицательного результата проверки;
- кода банка (филиала банка) или кода учреждения Банка России - составителя сообщения, содержащего подтверждение, выполнившего проверку формата сообщения, содержащего поручение или решение налогового органа.

Банк (филиал банка), заключивший соглашение, содержащее условия о направлении сведений об остатках, а также учреждение Банка России после исполнения решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке, поступившего в банк (филиал банка), учреждение Банка России, в том числе на бумажном носителе, направляют сообщение, содержащее сведения об остатках, в территориальное управление Банка России для последующей передачи уполномоченным подразделением Банка России в Межрегиональную инспекцию ФНС России по централизованной обработке данных.

В случае неполучения Межрегиональной инспекцией ФНС России по централизованной обработке данных сообщения, содержащего подтверждение, по истечении четырех рабочих дней после дня направления сообщения, содержащего поручение или решение налогового органа, в уполномоченное подразделение Банка России, Межрегиональная инспекция ФНС России по централизованной обработке данных может направить запрос в уполномоченное подразделение Банка России для выяснения причин непоступления такого сообщения.

Согласно [п. 5 комментируемой статьи](#) банк обязан сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах в банке, операции по которым приостановлены, не позднее следующего дня после дня получения решения этого налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

Как установлено [п. 6 комментируемой статьи](#), решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком.

Безусловность исполнения банком решения о приостановлении операций по счету означает обязанность банка воздерживаться от исполнения любых платежных документов, на основании которых могут быть осуществлены расходные операции по соответствующему счету.

Как отмечается в [письме](#) ФНС России от 9 февраля 2005 года N 24-1-10/95@ "О правомерности привлечения к ответственности банка" <136>, в соответствии с [пунктами 4 и 5 комментируемой статьи](#) приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения и подлежит безусловному исполнению банком. При этом согласно [пункту 6 комментируемой статьи](#) приостановление операций по счетам налогоплательщика отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение указанным лицом решения о взыскании налога.

-----  
<136> Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

МНС РФ в [письме](#) от 16 сентября 2002 года N 24-1-13/1083-АД665 <137> указало, что ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

-----  
<137> Бизнес и банки. 2003. N 3.

В случае приостановления по решению налогового органа операций по счетам налогоплательщика-организации в банке последний не вправе выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведения других расходных операций по счету, за исключением операций по списанию со счета сумм налоговых платежей, а также платежей, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует

исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

В соответствии со [ст. 859](#) ГК РФ договор банковского счета расторгается по заявлению клиента в любое время. Основанием закрытия банковского счета клиента служит расторжение договора банковского счета. При этом остаток денежных средств на счете выдается клиенту либо по его указанию перечисляется на другой счет.

Таким образом, расторжение договора банковского счета в случае наличия остатка денежных средств на счете сопряжено с проведением расходных операций по указанному счету: выдача клиенту или перечисление на другой счет остатка денежных средств.

Учитывая изложенное, в случае приостановления по решению налогового органа операций по счету налогоплательщика-организации в банке при наличии остатка денежных средств на указанном счете банк не вправе выдавать клиенту либо перечислять по его указанию на другой счет остаток денежных средств на счете и, соответственно, не вправе закрыть указанный счет клиента.

При отсутствии денежных средств на счете клиента банк по заявлению клиента вправе закрыть указанный счет, поскольку расторжение договора банковского счета в данном случае не повлечет проведения расходных операций по счету <138>.

---

КонсультантПлюс: примечание.

Практический комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации Ю.М. Лермонтова включен в информационный банк.

---

<138> Лермонтов Ю.М. Практический комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации // Доступ из СПС "КонсультантПлюс", 2011.

Также в соответствии с [п. 12 комментируемой статьи](#) при наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

Министерство финансов Российской Федерации в [письме](#) от 12 декабря 2005 года N 03-02-07/1-336 <139> обратило внимание, что законодательством о налогах и сборах не предусмотрена возможность возврата банком налоговому органу решения о приостановлении операций по счетам клиента банка. [Положением](#) Банка России от 19 июня 2012 года N 383-П "О правилах осуществления перевода денежных средств" <140> такая возможность также не предусматривается.

---

<139> Документы и комментарии. 2006. N 3.

<140> Вестник Банка России. 28.06.2012. N 34.

Согласно [п. 2 ст. 846](#) ГК РФ банк не вправе отказать в открытии счета, за исключением случаев, когда такой отказ вызван отсутствием у банка возможности принять на банковское обслуживание либо допускается законом или иными правовыми актами.

Следовательно, в установленных законодательством Российской Федерации случаях допускается отказ банка в открытии счета клиенту.

Открытие банком счета налогоплательщику в период действия решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого налогоплательщика признается нарушением установленного порядка открытия счетов.

Учитывая изложенное, закрытие банком счета налогоплательщика не является основанием для отмены решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика и, следовательно, открытие банком новых счетов налогоплательщику и исполнение по ним поручений налогоплательщика на перечисление средств другому лицу, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора, либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), является нарушением комментируемой статьи.

Согласно [п. 7 комментируемой статьи](#) приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до получения банком решения налогового органа об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

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

Дата и время получения банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке указываются в уведомлении о вручении или в расписке о получении



такого решения. При направлении в банк решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке в электронном виде дата и время его получения банком определяются в порядке, устанавливаемом Центральным банком Российской Федерации по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В соответствии с [п. 8 комментируемой статьи](#) приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке отменяется решением налогового органа не позднее одного дня, следующего за днем получения налоговым органом документов (их копий), подтверждающих факт взыскания налога.

Решение о приостановлении операций в пределах суммы применяется только в случае принятия налоговым органом решения о приостановлении операций для обеспечения исполнения решения о взыскании налога. Если операции приостановлены в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации, то лимит, на который распространяется решение о приостановлении операций, не устанавливается.

Данную поправку следует рассматривать в системной связи с механизмом отмены решения о приостановлении операций, закрепленным в [п. 9 комментируемой статьи](#), в случае если общая сумма денежных средств налогоплательщика-организации, находящихся на счетах, превышает указанную в решении сумму.

Если общая сумма денежных средств налогоплательщика-организации, находящихся на счетах, операции по которым приостановлены на основании решения налогового органа, превышает указанную в этом решении сумму, этот налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций по своим счетам в банке с указанием счетов, на которых имеется достаточно денежных средств для исполнения решения о взыскании налога.

Налоговый орган обязан в двухдневный срок со дня получения указанного заявления принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения сумм денежных средств, указанных в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

В случае, если к указанному заявлению налогоплательщиком не приложены документы, подтверждающие наличие денежных средств на счетах, указанных в этом заявлении, налоговый орган вправе до принятия решения об отмене приостановления операций по счетам в течение дня, следующего за днем получения такого заявления налогоплательщика, направить в банк, в котором открыты указанные налогоплательщиком счета, запрос об остатках денежных средств на этих счетах.

После получения от банка информации о наличии денежных средств на счетах налогоплательщика в банке в размере, достаточном для исполнения решения о взыскании, налоговый орган обязан в течение двух дней принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

В соответствии с [п. 3 комментируемой статьи](#) такой срок составит 10 календарных дней.

[Пунктом 10 комментируемой статьи](#) установлено, что банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа.

Согласно [п. 11 комментируемой статьи](#) правила, установленные данной статьей, применяются также в отношении приостановления операций по счетам в банках налогового агента - организации и плательщика сбора - организации, по счетам в банках индивидуальных предпринимателей - налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов, а также по счетам в банках нотариусов, занимающихся частной практикой (адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты), - налогоплательщиков, налоговых агентов.

Статья 77. Арест имущества

Комментарий к [статье 77](#)

В [п. 1 комментируемой статьи](#) содержится определение ареста имущества, используемого в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, - действие налогового или таможенного органа по временному ограничению права собственности налогоплательщика в отношении его имущества, состоящее в описи такого имущества и наложении запрета или ограничения владеть, пользоваться и/или распоряжаться им.

Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога. При этом целью данного способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов является не допустить неисполнения данной обязанности вследствие того, что налогоплательщик скроется или скроет принадлежащее ему имущество, на которое могло бы быть обращено взыскание.

Арест имущества может быть произведен только с санкции прокурора при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что налогоплательщик предпримет меры, чтобы

скрыться либо скрыть свое имущество.

Таким образом, арест имущества налогоплательщика производится при одновременном наличии двух условий:

во-первых, неисполнение налогоплательщиком (плательщиком сборов) или налоговым агентом в установленный срок обязанности по уплате налога;

во-вторых, достаточные основания полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество.

В соответствии с [п. 2 комментируемой статьи](#) арест имущества может быть полным или частичным.

При полном аресте имущества производится такое ограничение прав организации в отношении ее имущества, при котором она не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового органа.

Частичный арест предполагает такое ограничение прав организации-должника в отношении ее имущества, при котором возможно не только владение и пользование, но и распоряжение арестованным имуществом, однако опять же с разрешения и под контролем налогового органа.

Под владением в гражданском праве принято понимать фактическое обладание вещью, создающее для обладателя возможность непосредственного воздействия на нее. Владение вещью является одним из правомочий собственника, одновременно являющимся необходимым условием реализации двух других правомочий - пользования и распоряжения.

Пользованием признается деятельность собственника, направленная на удовлетворение своих потребностей за счет вещи.

Распоряжением называется деятельность собственника по определению юридической судьбы вещи путем совершения с ней сделок и иных юридически значимых действий. Распоряжение вещью может быть связано с ее отчуждением, при котором налогоплательщик утрачивает право собственности (продажа вещи, мена, дарение и др.), либо не влечь его (передача вещи в аренду, в ссуду, в доверительное управление и т.п.). Арест имущества налогоплательщика-организации в первую очередь предназначен для воспрепятствования отчуждению данного имущества, в том числе в форме его передачи в качестве взносов в уставный (складочный) капитал при создании новых организаций.

Согласно [п. 4 комментируемой статьи](#) арест может быть наложен как на все имущество организации, так и на его отдельную часть. При этом во всех случаях в обязательном порядке действует правило: аресту подлежит только то имущество организации, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налогов (сборов) и пеней.

Согласно [п. 5 комментируемой статьи](#) аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога. При необходимости допускается арест всего имущества налогоплательщика-организации.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления.

**Форма** такого постановления утверждена Приказом ФНС России от 3 октября 2012 года N ММВ-7-8/662@ "Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации" <141>.

-----  
<141> Российская газета. N 296. 24.12.2012.

Указанным Приказом также утверждены **формы** протокола ареста имущества и постановления об отмене ареста имущества налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента - организации.

Постановление о наложении ареста на имущество налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента должно содержать:

- фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, вынесшего постановление;

- дату вынесения и номер постановления;

- наименование и адрес налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента;

- ссылку на закон, устанавливающий порядок уплаты конкретных налогов;

- сумму недоимки по налогам и иным обязательным платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды, на которую должно быть арестовано имущество;

- вид ареста (полный или частичный);

- перечень имущества, подлежащего аресту;

- основания, позволяющие полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

При наложении частичного ареста постановление должно содержать порядок распоряжения

налогоплательщиком (плательщиком сборов) или налоговым агентом арестованным имуществом, устанавливающий обязательность обращения налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в налоговый орган за разрешением на отчуждение, в том числе по договорам залога, аренды арестованного имущества.

Постановление подписывается должностным лицом и заверяется гербовой печатью налогового органа.

Постановление о наложении ареста на имущество налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента не позднее дня, следующего за днем вынесения данного постановления, направляется в трех экземплярах в орган прокуратуры, осуществляющий надзор за законностью деятельности соответствующего налогового органа, вынесшего указанное постановление, для решения вопроса о санкционировании ареста. Должностные лица налогового органа обязаны представить все документы прокурору, подтверждающие обстоятельства, послужившие основанием для принятия решения о наложении ареста на имущество налогоплательщика.

Решение о санкционировании ареста принимает орган прокуратуры. В настоящее время действует [Приказ](#) Генеральной прокуратуры Российской Федерации от 22 марта 2010 года N 122 "Об осуществлении органами прокуратуры полномочий по санкционированию решений налоговых органов о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации в качестве способа обеспечения взыскания налогов, пеней и штрафов" <142>.

-----  
<142> Законность. 2010. N 6.

Решения налоговых органов о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации, принятые в качестве способа обеспечения взыскания налогов, пеней и штрафов, санкционировать имеют право по решениям:

- руководителя Федеральной налоговой службы либо лица, его замещающего, - Генеральный прокурор Российской Федерации и его заместители;
- руководителей межрегиональных инспекций Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам, а также руководителей управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации - прокуроры субъектов Российской Федерации и их заместители;
- руководителей инспекций Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и руководителей инспекций Федеральной налоговой службы межрайонного уровня - районные, городские и межрайонные прокуроры и их заместители в соответствии с компетенцией.

Соответствующие прокуроры или их заместители не позднее следующего рабочего дня со дня получения решения об аресте имущества и материалов, обосновывающих его принятие, вправе санкционировать арест имущества либо принимать мотивированное решение об отказе в даче санкции.

При принятии решения о санкционировании ареста имущества прокуроры обязаны проверять законность и обоснованность принятого налоговым органом решения, полноту представленных материалов.

В случае отказа в даче санкции инициатору направляется информация в письменной форме с указанием конкретных недостатков и нарушений, допущенных при принятии и оформлении решения о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации.

Решение о санкционировании ареста либо об отказе в даче санкции незамедлительно направляется по почте заказным письмом или вручается под расписку должностному лицу налогового органа, принявшего данное решение.

Санкция о наложении ареста подлежит проставлению на первом листе постановления налогового органа, заверяется подписью лица, санкционировавшего арест, и печатью прокуратуры с указанием даты принятого решения.

При поступлении решения налогового органа о снятии ареста с имущества налогоплательщика-организации прокурор обязан проверить законность и обоснованность такого решения и при наличии оснований принять меры прокурорского реагирования.

Налоговый орган не позднее дня, следующего за днем получения санкции прокурора, вручает постановление об аресте имущества налогоплательщику (плательщику сборов) или налоговому агенту либо его представителю под роспись либо направляет его по почте заказным письмом.

Арест имущества налогоплательщика-организации производится с участием понятых. Кроме этого, при аресте имущества вправе присутствовать законный и (или) уполномоченный представитель налогоплательщика-организации. Орган, производящий арест имущества, не вправе препятствовать реализации данного права.

Арест имущества производится налоговым органом в срок не позднее трех рабочих дней, следующих за днем получения санкции органа прокуратуры.

При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В случае нахождения имущества, подлежащего аресту, не в одном месте допускается составление нескольких протоколов об аресте. В протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным

указанием его наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности - их стоимости. В протоколе должно быть отражено предупреждение налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента об ответственности за несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом. Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику-организации (его представителю).

**Форма** протокола об аресте имущества налогоплательщика утверждена Приказом ФНС России от 3 октября 2012 года N ММВ-7-8/662@ "Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации".

Протокол об аресте имущества содержит информацию о:

- должностных лицах, осуществляющих арест имущества;
- понятых и специалистах;
- организации-налогоплательщике;
- величине неисполненной обязанности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов;
- арестованном имуществе.

Сведения об арестованном имуществе вносятся в опись имущества, в которой указываются: наименование имущества, количество, индивидуальные признаки, стоимость (балансовая или рыночная).

Протокол об аресте имущества налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) подписывается должностным лицом, производящим арест, понятыми, специалистами (при их участии в производстве ареста), а также налогоплательщиком (его представителем). В случае отказа кого-либо из числа вышеперечисленных лиц подписать протокол должностное лицо отражает данный факт в протоколе. Налоговый орган не позднее дня, следующего за днем составления протокола, вручает его налогоплательщику (плательщику сборов) или налоговому агенту (его представителю) под роспись либо направляет его по почте заказным письмом.

Руководитель (лицо, его замещающее) налогового или таможенного органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к юридической ответственности, предусмотренной **ст. 125** НК РФ, а также к уголовной или административной ответственности.

Основаниями отмены решения об аресте имущества налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) являются:

- прекращение обязанности по уплате налога, пеней и штрафов;
- заключение договора о залоге имущества в соответствии со **ст. 73** НК РФ.

Решение об отмене ареста выносится в форме соответствующего постановления. Данное постановление в течение трех рабочих дней направляется в орган прокуратуры, давший санкцию на арест имущества. Постановление об отмене ареста должно содержать в себе:

- фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, вынесшего указанное постановление;
- дату принятия и номер постановления о наложении ареста на имущество налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента;
- основания вынесения постановления;
- перечень имущества, на которое был наложен арест;
- дату вынесения указанного постановления.

Постановление об отмене ареста подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, заверяется гербовой печатью налогового органа и доводится до сведения налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в течение пяти дней со дня принятия данного решения.

## **Глава 12. ЗАЧЕТ И ВОЗВРАТ ИЗЛИШНЕ УПЛАЧЕННЫХ ИЛИ ИЗЛИШНЕ ВЗЫСКАННЫХ СУММ**

Статья 78. Зачет или возврат сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа

Комментарий к [статье 78](#)

В **пп. 5 п. 1 ст. 21** НК РФ закреплено право налогоплательщика на своевременный зачет или возврат сумм



излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов. При зачете сумма излишне уплаченного налога засчитывается в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам или по погашению недоимки. Возврат предполагает выплату налогоплательщику суммы излишне уплаченного им налога.

Комментируемая [статья](#) допускает зачет и возврат сумм излишне уплаченных налогов, пеней таможенными органами, которые в этом случае обязаны в десятидневный срок сообщить в налоговый орган по месту учета налогоплательщика о всех излишне уплаченных суммах налогов, которые были зачтены в счет предстоящих налогов или были возвращены ими.

Переплата образуется, если налогоплательщик уплатил большую сумму налога, пеней, штрафа, чем требуется согласно законодательству.

На практике такая ситуация встречается часто. Причины возникновения переплаты могут быть самые разные:

во-первых, неправильный расчет налогов: неточность при исчислении налоговой базы, применение неправильной ставки налога и т.п. Причем платеж признается излишне уплаченным, если налогоплательщик сам, без участия налогового органа, неверно исчислил сумму платежа ([Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 27 декабря 2005 года N 503-О <143>](#), Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24 апреля 2012 года [N 16551/11](#), от 27 июля 2011 года [N 2105/11 <144>](#));

во-вторых, ошибки при заполнении платежных поручений на уплату налога, пеней, штрафов, которые повлекли перечисление их в бюджет в излишней сумме. Например, к этому может привести указание налогоплательщиком в платежке завышенной суммы к уплате, неверного кода бюджетной классификации;

в-третьих, внесение изменений в налоговое законодательство, действие которых распространяется на прошлые периоды. Например, переплата по налогу может образоваться при введении льготы, которая применяется с начала текущего года;

в-четвертых, по итогам налогового периода исчислена сумма налога к уменьшению;

в-пятых, изменение режима налогообложения и др. <145>.

-----  
<143> [Собрание законодательства РФ. 2006. N 8. Ст. 945.](#)

<144> [Доступ из СПС "КонсультантПлюс".](#)

<145> См. подробнее: [Путеводитель по налогам. Практическое пособие по зачету и возврату налогов \(пеней, штрафов\) // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".](#)

Обнаружить факт излишней уплаты налогов (пеней, штрафов) может как налогоплательщик, так и налоговая инспекция. Если налоговый орган самостоятельно выявил излишне уплаченные суммы, он обязан сообщить вам о них в течение 10 рабочих дней со дня установления данного факта ([п. 6 ст. 6.1, п. 3 ст. 78 НК РФ](#)). Форма такого извещения утверждена [Приказом ФНС России от 25 декабря 2008 года N ММ-3-1/683@ <146>](#).

-----  
<146> [Доступ из СПС "КонсультантПлюс".](#)

**НК РФ** установлен обязательный административный (досудебный) порядок обращения налогоплательщика за зачетом или возвратом излишне уплаченных сумм налога посредством обращения налогоплательщика с соответствующим заявлением в налоговый орган.

Налоговый орган, обнаруживший факт излишней уплаты налога, обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным ему факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

На практике налоговые органы крайне редко сообщают о таких фактах. Однако если у налогоплательщика имеются доказательства того, что налоговый орган знал о факте излишней уплаты налога или сбора, а налогоплательщику об этом не сообщил, то последний может обжаловать такие действия (бездействие) налогового органа в вышестоящем налоговом органе или в суде.

В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, о чем составляется соответствующий акт совместной сверки, подписываемый налогоплательщиком и налоговым органом. Сумма излишне уплаченного налогоплательщиком налога может быть:

- зачтена в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам;
- зачтена в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения;
- возвращена налогоплательщику.

НК РФ предусматривает возможность или зачета (в счет предстоящих платежей или в счет погашения недоимки/задолженности), или возврата излишне уплаченного налога.

При этом при наличии у налогоплательщика недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам зачет излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей или возврат излишне уплаченного налога налогоплательщику производится налоговым органом только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности) налогоплательщика <147>.

<147> [Постановление](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Таким образом, НК РФ предусматривает последовательно зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности), а потом оставшаяся излишняя сумма налога подлежит или зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика, или возврату налогоплательщику <148>.

<148> См. подробнее: Чулкова Л., Ковалевская Д. [Зачет и возврат сумм излишне уплаченных](#) (взысканных) налогов // Налоговый вестник. 2014. N 3.

В соответствии с [п. 4 комментируемой статьи](#) зачет или возврат излишне уплаченного налога производится на основании письменного решения налогового органа в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Совместная сверка уплаченных в бюджет налогов, пеней, штрафов и процентов проводится налогоплательщиком и налоговым органом.

В ходе сверки данные о расчетах по налоговым платежам, которыми располагает инспекция, сопоставляются со сведениями организации или индивидуального предпринимателя об уплате налогов, пеней, штрафов. Это позволяет выявить переплату, а также задолженность по платежам в бюджет.

Порядок сверки изложен в [разд. 3](#) Регламента организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами, утвержденного Приказом ФНС России от 9 сентября 2005 года N САЭ-3-01/444@ <149>.

<149> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Инициировать сверку расчетов может как организация (индивидуальный предприниматель), так и налоговый орган ([пп. 5.1 п. 1 ст. 21, абз. 3 п. 7 ст. 45, абз. 2 п. 3 ст. 78](#) НК РФ).

При получении от налогоплательщика заявления с просьбой о сверке расчетов инспекция обязана ее провести ([пп. 11 п. 1 ст. 32](#) НК РФ, [п. 3](#) Регламента).

Чаще всего налоговый орган предлагает сверить расчеты в случаях:

- обнаружения фактов, указывающих на вероятную переплату налогов (пеней, штрафов) в бюджет ([абз. 2 п. 3 ст. 78](#) НК РФ);

- перевода налогоплательщика на учет в другую налоговую инспекцию ([п. 3](#) Регламента);

- реорганизации или ликвидации организации ([п. 3](#) Регламента);

- отнесения организации к категории крупнейших налогоплательщиков. В этом случае сверка проводится ежеквартально ([п. 3](#) Регламента).

Если сверку инициирует налоговый орган, то для вас участие в ней является правом, а не обязанностью ([пп. 5.1 п. 1 ст. 21](#) НК РФ).

Общий срок сверки расчетов - 10 рабочих дней, если расхождений в данных об уплате налогов не выявлено. Если они есть, срок сверки не должен превышать 15 рабочих дней. При этом время на пересылку акта сверки между налоговым органом и налогоплательщиком не учитывается ([п. 3.1.2](#) Регламента). Однако на практике инспекция нередко затягивает проведение сверки.

В соответствии с [п. 6 комментируемой статьи](#) возврат сумм излишне уплаченного налога, пени может производиться только по заявлению налогоплательщика. Однако в случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, начисленным тому же бюджету (внебюджетному фонду), возврат излишне уплаченной суммы производится только после зачета вышеуказанной суммы в счет погашения недоимки.

Заявление на возврат сумм излишне уплаченных налоговых платежей, подаваемое в налоговый орган организацией, должно содержать следующие реквизиты:

- наименование заявителя;

- адрес;
- наименование платежа;
- соответствующее подразделение бюджетной классификации доходов, по которому образовалась переплата;
- сумму, подлежащую возврату или зачету.

Если такое заявление подается в налоговый орган физическим лицом, то в нем должны быть указаны:

- фамилия, имя и отчество заявителя;
- адрес его местожительства;
- номер паспорта или заменяющего его документа и кем он выдан;
- наименование платежа, по которому образовалась переплата;
- сумма, предъявленная к уплате, и номер платежного извещения;
- фактически внесенная сумма, подлежащая зачету или возврату.

В п. 7 комментируемой статьи закрепляется срок давности, в течение которого налогоплательщик вправе подать заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога. Такой срок составляет три года со дня уплаты указанной суммы. Конституционный Суд Российской Федерации в своем [Определении](#) от 21 июня 2001 года N 173-О указал, что данное правило не препятствует налогоплательщику обратиться за судебной защитой своих прав в случае пропуска данного срока с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства. При этом действуют общие правила исчисления сроков исковой давности - три года с момента, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав <150>.

-----  
<150> Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2002. N 1. С. 27.

Зачет или возврат излишне уплаченного налога может быть произведен путем:

- зачета излишне уплаченных сумм налога в счет погашения недоимки;
- зачета суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей;
- возврата излишне уплаченных сумм налога.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки производится налоговыми органами самостоятельно. При этом налогоплательщик не лишен права представить в налоговый орган письменное заявление о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности по пеням, штрафам). Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки принимается налоговым органом в течение десяти дней:

- со дня обнаружения налоговым органом факта излишней уплаты налога;
- со дня вступления в силу решения суда;
- со дня получения заявления налогоплательщика;
- со дня подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей. Для зачета суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей требуется или заявление налогоплательщика (излишняя уплата налога обнаружена налогоплательщиком самостоятельно), поданное по месту учета налогоплательщика, или акт совместной сверки уплаченных налогов, подписанный налоговым органом и налогоплательщиком (излишняя уплата налога обнаружена налоговым органом).

Налоговый орган принимает решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

В соответствии с п. 10 комментируемой статьи в случае, если зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей осуществляется с нарушением сроков, налоговым органом на сумму излишне уплаченного налога, которая не зачтена в соответствующий срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока зачета. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Банка России, действовавшей в дни нарушения срока зачета.

Данная позиция была отражена в [письме](#) ФНС России от 21 сентября 2011 года N СА-4-7/15431 <151>, а также в [Постановлении](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29 июня 2004 года N 2046/04 <152>.

-----  
<151> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<152> Вестник ВАС РФ. 2004. N 10.

Возврат излишне уплаченных сумм налога производится или на основании заявления налогоплательщика

(излишняя уплата налога обнаружена налогоплательщиком самостоятельно), подаваемого по месту учета налогоплательщика, или на основании акта совместной сверки уплаченных налогов, подписанного налоговым органом и налогоплательщиком (излишняя уплата налога обнаружена налоговым органом). Решение о возврате суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне уплаченного налога или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Сумма излишне уплаченного налога по заявлению налогоплательщика должна быть возвращена в течение одного месяца со дня получения налоговым органом заявления от налогоплательщика. В случае если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением вышеуказанного срока, налоговым органом на сумму излишне уплаченного налога, которая не возвращена в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Банка России, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Возврат суммы излишне уплаченного налога и уплата начисленных процентов производятся в валюте Российской Федерации <153>.

<153> См. подробнее: Чулкова Л., Ковалевская Д. [Зачет и возврат сумм излишне уплаченных \(взысканных\) налогов](#) // Налоговый вестник. 2014. N 3.

Статья 79. Возврат сумм излишне взысканных налога, сбора, пеней и штрафа

Комментарий к [статье 79](#)

В комментируемой [статье](#) устанавливается обязанность налогового органа возвратить налогоплательщику излишне взысканную сумму налога. Возврату подлежат суммы налога, зачисленные в бюджет или во внебюджетный фонд за счет общих поступлений в них налогов и сборов (источник возмещения), с начислением пеней.

Под излишне взысканной суммой налога понимается сумма налога, необоснованно уплачиваемая налогоплательщиком или взыскиваемая налоговым органом с налогоплательщика на основании решения, принятого налоговым органом по результатам налоговой проверки. Порядок возврата излишне взысканных сумм налога разъяснен в комментируемой [статье](#) НК РФ и применяется в отношении возврата сумм излишне взысканных авансовых платежей, сборов, пеней, штрафа и распространяется на налоговых агентов, плательщиков сборов и ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков.

Возврат может происходить как по заявлению налогоплательщика, для которого требование о возврате является правом, так и по инициативе самого налогового органа, на котором лежит соответствующая обязанность.

В [п. 3 комментируемой статьи](#) определены предельные сроки на истребование налогоплательщиком излишне взысканных с него сумм налога - один месяц для обращения в налоговый орган со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания; три года для обращения с искомвым заявлением в суд, начиная со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишнего взыскания налога. При пропуске указанных сроков налогоплательщику должно быть отказано в возврате излишне взысканных сумм налога. Следует отметить, что суд вправе отказать налогоплательщику в возврате излишне взысканных налоговых платежей только при условии, что представитель налогового органа сделает заявление об истечении срока исковой давности.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о факте излишнего взыскания налога в течение 10 дней со дня установления этого факта. С момента такого уведомления начинают течь указанные выше сроки.

Основанием, препятствующим исполнению обязанности по возврату излишне взысканного налога, является наличие у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, причитающимся тому же бюджету или внебюджетному фонду.

В этом случае возврат налогоплательщику суммы излишне взысканного налога производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности) по правилам [ст. 78](#) НК РФ.

Излишне взысканная сумма возвращается только после погашения недоимки и задолженности. Проведенный налоговыми органами зачет недоимки и задолженности возобновляет право налогоплательщика на истребование излишне взысканного налога полностью или в части, превышающей зачтенную сумму, в зависимости от ситуации.

Кроме этого, налогоплательщик вправе обратиться с заявлением о возврате излишне взысканной суммы налога в суд. При этом НК РФ не установлен обязательный административный (досудебный) порядок обращения налогоплательщика с заявлением в налоговый орган за зачетом или возвратом излишне взысканных



сумм налога.

Тем не менее установлены различные сроки для обращения в налоговый орган и в суд. Если в налоговый орган заявление о возврате суммы излишне взысканного налога, как уже было отмечено, может быть подано в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, или со дня вступления в силу решения суда, то исковое заявление в суд согласно [п. 3 комментируемой статьи](#) может быть подано в течение трех лет считая со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишнего взыскания налога.

Сумма излишне взысканного налога возвращается с начисленными на нее процентами, исчисляемыми со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования Банка России.

При этом, как отмечается в [письме](#) ФНС России от 21 сентября 2011 года N СА-4-7/15431 <154>, для начисления процентов не имеет значения, в какой форме произведен возврат излишне взысканного налога - путем возврата на банковский счет налогоплательщика либо путем зачета, поскольку начисление процентов приведет к восстановлению имущественного положения налогоплательщика, нарушенного неправомерными действиями налогового органа.

-----  
<154> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Право налогоплательщика на уплату процентов, начисленных на сумму излишне взысканного налога, в зависимости от формы возмещения сумм налога (возврата или зачета) законом не предусмотрено.

Учитывая изложенное, установленная комментируемой [статьей](#) обязанность налогового органа осуществить возврат суммы излишне взысканного налога предполагает начисление процентов при использовании любого способа восстановления имущественного положения налогоплательщика, в том числе и при возврате, осуществляемом в форме зачета.

Иное толкование норм [НК РФ](#) могло бы привести к нарушению прав налогоплательщиков, использующих право на зачет в качестве способа восстановления имущественного положения, нарушенного налоговыми органами.

Предусмотренное [НК РФ](#) начисление процентов является компенсацией материальных потерь налогоплательщика от несвоевременного получения налоговой выгоды. Отказ инспекции уплатить проценты в качестве компенсации за просрочку причитающихся платежей нарушает справедливый баланс, который надлежит поддерживать между интересами частных лиц (налогоплательщиков) и интересами общества.

Подобная правовая позиция выражена в Постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2004 года N [10848/04](#) <155>, от 29 ноября 2005 года N [7528/05](#) <156>, от 6 июня 2006 года N [1363/06](#) <157>.

-----  
<155> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<156> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<157> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Территориальный орган федерального казначейства после осуществления возврата суммы излишне взысканного налога и начисленных на эту сумму процентов уведомляет налоговый орган о дате совершения операции и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств.

Возврат суммы излишне взысканного налога и уплата начисленных процентов производятся в валюте Российской Федерации.

Таким образом, основаниями к возврату излишне взысканных сумм налога служат:

- решение налогового органа о возврате требуемой суммы;
- вступившее в законную силу решение суда.

[Пункт 9 статьи 79 НК РФ](#) предусматривает, что правила, установленные данной статьей, применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне взысканных авансовых платежей, сборов, пеней, штрафа и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов.

## Раздел V. НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

### Глава 14. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Статья 82. Общие положения о налоговом контроле

Комментарий к [статье 82](#)

В пункте 1 комментируемой статьи содержится определение налогового контроля. Законодатель определяет налоговый контроль как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

Налоговый контроль представляет собой, во-первых, осуществляемую в соответствии с Налоговым кодексом РФ деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. Во-вторых, он является одним из основных институтов налогового права, объединяющим правовые нормы, с помощью которых регулируется деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением и исполнением законодательства о налогах и сборах.

Понятие налогового контроля напрямую связано с целью его проведения. Налоговый контроль осуществляется для установления законности поведения налогоплательщиков и налоговых агентов, но никак не определения эффективности или целесообразности их экономического или налогового поведения, их экономической стабильности и устойчивости и т.д.

Поэтому налоговый контроль напрямую связан с охранительной функцией налогового права. Он нацелен на исправление любого нарушения законности в налоговой сфере. Налоговый контроль выявляет налоговые правонарушения, которые, в свою очередь, становятся основанием для привлечения правонарушителей к налоговой ответственности.

При этом, помимо реализации охранительной функции, предусматривающей применение к налогоплательщику и налоговому агенту мер убеждения и мер принуждения, налоговый контроль осуществляет также превентивную (профилактическую) функцию и тем самым содействует укреплению налоговой дисциплины, а также развитию налоговой культуры в обществе.

Особо отметим, что законодательство о налогах и сборах понимает под налоговым контролем такую деятельность по проверке законности исчисления, удержания и уплаты налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами, которая осуществляется уполномоченными должностными лицами налоговых органов в соответствии с порядком, определенным Налоговым кодексом РФ.

Определяемый таким образом налоговый контроль позволяет отличить его, во-первых, от иных видов государственного или муниципального финансового контроля, осуществляемых в сфере публичных финансов по вопросам, касающимся в том числе отдельных вопросов налогообложения. Помимо налоговых органов, контрольные мероприятия в сфере налогообложения могут проводить таможенные органы (контроль за уплатой НДС, акцизов, таможенных пошлин и таможенных сборов с товаров, ввозимых на таможенную территорию), финансовые органы (контроль за своевременным и в полном объеме исполнением обязанности банков и иных кредитных учреждений по перечислению налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации), контрольно-счетные органы (проверки бюджетополучателей в связи с использованием ими налоговых льгот и т.д.). Однако только налоговые органы проводят контрольные мероприятия в соответствии с порядком, установленным Налоговым кодексом РФ. Следовательно, только мероприятия, организуемые в соответствии с Налоговым кодексом РФ и проводимые налоговыми органами по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, могут называться налоговым контролем в том смысле, в каком это понятие используется в законодательстве о налогах и сборах.

При этом важно учитывать, что не все контрольные мероприятия, проводимые налоговыми органами, являются мероприятиями по налоговому контролю. Как органы исполнительной власти налоговые органы наделяются, помимо своей "титularной" функции (контроля за законностью в сфере налогообложения), рядом других контрольных полномочий в иных областях государственного управления - например, полномочиями по осуществлению валютного контроля, контролю за законодательством о контрольно-кассовой технике и т.д. Эти полномочия налоговых органов закреплены в Законе РФ "О налоговых органах", Федеральном законе "О валютном регулировании и валютном контроле", Федеральном законе "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" и др. Что же касается полномочий налоговых органов по осуществлению налогового контроля, то они могут быть закреплены только в Налоговом кодексе РФ.

Определение налогового контроля как деятельности, осуществляемой налоговыми органами и в соответствии с Налоговым кодексом РФ, позволяет отличать налоговый контроль от так называемого внутреннего налогового контроля (самоконтроля налогоплательщика, проводимого его специализированными подразделениями), а также от мероприятий по налоговому аудиту.

В том же первом пункте комментируемой статьи установлено, что налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции. Законодатель приводит также открытый перечень форм осуществления налогового контроля:

- налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверка данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);

- иные формы, предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

Налоговый кодекс предусматривает не только расширение перечня форм налогового контроля, но и установление особых правил и процедур его проведения. Это касается, в частности, налогового контроля, осуществляемого при выполнении соглашений о разделе продукции. Порядок проведения налогового контроля в этом случае определяется [главой 26.4](#), содержащейся в части второй Налогового кодекса РФ.

В [пункте 3 комментируемой статьи](#) устанавливается, что налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач. Для осуществления такой деятельности обычно заключаются межведомственные соглашения. Например: [Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой](#) (утверждено МВД России N 1/8656, ФНС России N ММВ-27-4/11 13.10.2010).

При осуществлении налогового контроля согласно [п. 4 комментируемой статьи](#) не допускаются: сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации (см. [ст. 23, 24, 51](#)), НК РФ ([ст. 102](#)), федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц (в частности, адвокатскую тайну, аудиторскую тайну).

## Статья 83. Учет организаций и физических лиц

### Комментарий к [статье 83](#)

При осуществлении налогового контроля подконтрольными лицами являются налогоплательщики и налоговые агенты. Для того чтобы собрать сведения обо всех организациях и физических лицах, участвующих в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков, законодательством о налогах и сборах предусмотрен учет организаций и физических лиц в налоговых целях.

Организации, имеющие статус юридического лица, и индивидуальные предприниматели подлежат постановке на учет в налоговых органах по факту их государственной регистрации. Постановка на учет вновь созданной организации осуществляется в налоговом органе по месту нахождения лица на основе сведений, которые содержатся в Едином государственном реестре юридических лиц. Постановка на учет индивидуальных предпринимателей осуществляется по месту жительства на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

Организации, имеющие обособленные подразделения, подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Учет физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, ведется по месту их жительства, то есть по адресам, по которым данные физические лица зарегистрированы.

Учету в налоговых органах подлежат также налогоплательщики - организации и физические лица, имеющие в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) объекты недвижимости и транспортные средства. В этом случае постановка на учет осуществляется в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества и (или) транспортного средства.

При изменении места нахождения или места жительства налогоплательщика, а также в случае реорганизации или ликвидации налогоплательщика-организации налоговый орган снимает налогоплательщика с учета.

При постановке на учет налогоплательщик получает свидетельство или уведомление о постановке на учет в налоговом органе. Важно отметить, что с момента постановки на учет все сведения о налогоплательщике становятся налоговой тайной.

В [пункте 1 комментируемой статьи](#) перечислены основные случаи постановки организаций и физических лиц на учет в налоговых органах:

- по месту нахождения организации;
- по месту нахождения ее обособленных подразделений;
- по месту жительства физического лица;
- по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств.

Кроме того, Налоговый кодекс РФ может предусматривать иные основания постановки на учет в налоговых органах:

- постановка на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых ([ст. 335](#) НК РФ);
- постановка на учет в качестве налогоплательщиков единого налога на вмененный доход ([ст. 346.28](#) НК РФ);

- постановка на учет индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения (ст. 346.46 НК РФ);

- постановка на учет объектов обложения налогом на игорный бизнес (ст. 366 НК РФ).

В Налоговом кодексе РФ могут устанавливаться особые правила учета налогоплательщиков в налоговых органах: учет управляющих компаний закрытых паевых инвестиционных фондов, которым передано в доверительное управление недвижимое имущество паевых инвестиционных фондов; особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции и т.д.

В ряде случаев комментируемая [статья](#) наделяет Минфин России правом устанавливать особенности постановки на учет в налоговых органах: для крупнейших налогоплательщиков, для налогоплательщиков, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково".

Кроме того, Минфин России устанавливает особенности учета иностранных организаций и иностранных граждан.

В комментируемой [статье](#) установлены правила привязки при постановке налогоплательщиков на учет в налоговом органе по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и (или) транспортных средств.

Местом нахождения имущества в этих целях признается:

- для водных транспортных средств (за исключением маломерных судов) - место государственной регистрации транспортного средства;

- для воздушных транспортных средств - место нахождения организации или место жительства (место пребывания) физического лица - собственника транспортного средства;

- для иных транспортных средств - место нахождения организации (ее обособленного подразделения) или место жительства (место пребывания) физического лица, по которым в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрировано транспортное средство;

- для иного недвижимого имущества - место фактического нахождения имущества.

Статья 84. Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц. Идентификационный номер налогоплательщика

#### Комментарий к [статье 84](#)

Комментируемая [статья](#) в части постановки на учет налогоплательщиков непосредственно связана со [ст. 83](#) НК РФ. В [ст. 84](#) НК РФ конкретизируется порядок постановки на учет, а также регламентируется порядок снятия с учета организаций и физических лиц.

Постановка на учет, снятие с учета в налоговых органах организаций и физических лиц по основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом РФ, а также внесение изменений в сведения о них в налоговых органах осуществляются в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации:

- [Приказ](#) Минфина России от 21.10.2010 N 129н "Об утверждении Особенности учета в налоговых органах физических лиц - иностранных граждан, не являющихся индивидуальными предпринимателями";

- [Приказ](#) Минфина России от 30.09.2010 N 117н "Об утверждении Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами соглашения";

- [Приказ](#) Минфина России от 05.11.2009 N 114н "Об утверждении Порядка постановки на учет, снятия с учета в налоговых органах российских организаций по месту нахождения их обособленных подразделений, принадлежащих им недвижимого имущества и (или) транспортных средств, физических лиц - граждан Российской Федерации, а также индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента";

- [Приказ](#) Минфина России от 11.07.2005 N 85н "Об утверждении Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков";

- [Приказ](#) Минфина России от 08.04.2005 N 55н "О Порядке постановки на учет налогоплательщиков налога на игорный бизнес" и др.

Постановка на учет физического лица осуществляется на основании заявления этого лица, которое он подает по [форме](#), утвержденной Приказом ФНС России от 11.08.2011 N ЯК-7-6/488@ "Об утверждении форм и форматов документов, используемых при постановке на учет и снятии с учета российских организаций и физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, в налоговых органах, а также порядка заполнения форм документов и порядка направления налоговым органом организации или физическому лицу, в том числе индивидуальному предпринимателю, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и (или) уведомления о постановке на учет в налоговом органе (уведомления о снятии с учета в налоговом органе) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи".



На основании поданного заявления налоговый орган обязан в течение пяти дней со дня его получения выдать ему свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось). Форма свидетельства, как и форма заявления налогоплательщика, содержится в [Приказе](#) ФНС России от 11.08.2011 N ЯК-7-6/488@.

В комментируемой [статье](#) закреплён перечень персональных данных, которые включаются в состав сведений о налогоплательщике при постановке на учет физических лиц:

- фамилия, имя, отчество;
- дата и место рождения;
- пол;
- место жительства;
- данные паспорта или иного документа, удостоверяющего личность налогоплательщика;
- данные о гражданстве.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной российской организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать российской организации свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, индивидуальному предпринимателю - свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось) и уведомление о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающее постановку на учет в налоговом органе физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. Форма такого уведомления также утверждена [Приказом](#) ФНС России от 11.08.2011 N ЯК-7-6/488@.

В пятидневный срок налоговый орган обязан осуществить постановку на учет организации, физического лица по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и (или) транспортных средств, а также нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката по месту их жительства. Те же сроки устанавливаются для снятия с учета.

Налоговый орган в тот же срок обязан выдать или направить по почте заказным письмом:

организации (физическому лицу) - уведомление о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающее постановку на учет в налоговом органе по месту нахождения недвижимого имущества и (или) транспортных средств;

нотариусу, занимающемуся частной практикой (адвокату), - свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось) и (или) уведомление о постановке на учет в налоговом органе, подтверждающее постановку на учет в налоговом органе физического лица в качестве нотариуса, занимающегося частной практикой (адвоката).

Такой же 5-дневный срок установлен для постановки на учет российской организации по месту нахождения ее обособленного подразделения.

В комментируемой [статье](#) определен также порядок:

- учета налоговыми органами изменений в сведениях о налогоплательщиках (российских организациях, обособленных подразделениях таких организаций, иностранных организаций, отделениях иностранных некоммерческих неправительственных организаций на территории Российской Федерации или индивидуальных предпринимателях, а также физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями) ([п. 3 ст. 84 НК РФ](#));

- снятия с учета в налоговых органах в случаях изменения места нахождения организации, места нахождения обособленного подразделения организации или места жительства физического лица ([п. 4 ст. 84 НК РФ](#));

- снятия с учета в налоговых органах в случаях прекращения деятельности российской организации при ликвидации, в результате реорганизации, в случаях прекращения российской организацией деятельности через филиал или представительство (закрытия филиала или представительства), а также прекращения иностранной организацией деятельности через аккредитованные филиал или представительство ([п. 5 ст. 84 НК РФ](#)).

Законодатель закрепляет, что постановка на учет в налоговом органе и снятие с учета осуществляются бесплатно ([п. 6 ст. 84 НК РФ](#)).

Комментируя пункт 7 ст. 84 НК РФ, следует особо обратить внимание на отказ в принятии к рассмотрению жалобы на нарушение конституционных прав [абзацем первым пункта 7 статьи 84](#), данный в Определении Конституционного Суда РФ от 10.07.2003 N 287-О, как на не нарушающий прав граждан и не затрагивающий их религиозных чувств.

Каждому налогоплательщику присваивается единый на всей территории Российской Федерации по всем видам налогов и сборов идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).

Налоговый орган указывает ИНН во всех направляемых ему уведомлениях. Каждый налогоплательщик указывает свой ИНН в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных предусмотренных законодательством случаях.

Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения ИНН определяются ФНС России. В настоящее время действуют [Приказ](#) ФНС России от 29.06.2012 N ММВ-7-6/435@ "Об утверждении Порядка и

условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика", а также [Приказ](#) МНС России от 03.03.2004 N БГ-3-09/178 "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц".

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе не указывать свои ИНН в представляемых в налоговые органы налоговых декларациях, заявлениях или иных документах, указывая при этом лишь свои персональные данные.

В соответствии с [п. 8 комментируемой статьи](#) ФНС России наделяется полномочиями по ведению Единого государственного реестра налогоплательщиков (ЕГРН). Состав сведений, содержащихся в ЕГРН, а также порядок его ведения устанавливаются Минфином России ([Приказ](#) Минфина России от 30.09.2010 N 116н "Об утверждении Порядка ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков" <158>).

<158> На дату подготовки Комментария [Приказ](#) не вступил в силу.

В комментируемой [статье](#) содержится норма, имеющая особое значение для установления правового режима охраны информации в налоговом праве.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено [статьей 102](#) НК РФ, в которой регулируются отношения, связанные с налоговой тайной.

Статья 85. Обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц

Комментарий к [статье 85](#)

Комментируемой [статьей](#) установлены обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц.

Получение налоговым органом сведений об учете организаций и физических лиц позволяет намного эффективнее проводить налоговый контроль за правильностью и полнотой исчисления налога, а также в случаях, установленных законом, направлять физическим лицам уведомления об уплате налога.

Так, физические лица уплачивают транспортный и земельный налоги, налог на имущество на основании присланных налоговым органом уведомлений <159>. Налоговый орган получает сведения, необходимые для исчисления этих налогов от соответствующих государственных органов. Однако довольно часто налоговый орган не получает своевременно сведения о приобретении физическими лицами в собственность транспортных средств или объектов недвижимости.

<159> [П. 3 ст. 363, п. 4 ст. 397](#) НК РФ.

В связи с этим с 1 января 2015 г. вступает в силу положение [НК РФ](#) о том, что физические лица сами должны сообщать налоговому органу об объектах обложения транспортным налогом, земельным налогом и налогом на имущество в случае, если за весь период владения упомянутой недвижимостью или транспортным средством налогоплательщик не получал уведомлений и не платил налоги <160>.

<160> [П. 2.1 ст. 23](#) НК РФ.

С 1 января 2015 года в рассматриваемую [статью](#) вносятся некоторые изменения. Так, с 1 января 2015 г. органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния, будут должны сообщать в налоговые органы о фактах заключения и расторжения брака, установления отцовства. С 1 января также органы опеки и попечительства будут обязаны сообщать в налоговый орган о фактах установления и прекращения опеки и попечительства. В соответствии с действующей редакцией комментируемой [статьи](#) органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния, сообщают в налоговые органы только о фактах рождения и смерти физических лиц.

Данные изменения, по нашему мнению, вносятся в связи с отсутствием единообразной судебной практики по вопросу, какие именно сведения должны предоставлять указанные выше органы. Нам известно, по крайней мере, об одном судебном разбирательстве, в ходе которого суд встал на сторону органов, осуществляющих регистрацию актов гражданского состояния, при рассмотрении вопроса о том, вправе ли налоговые органы запрашивать информацию помимо фактов рождения и смерти физических лиц <161>.

<161> [Постановление](#) ФАС Дальневосточного округа от 16 сентября 2013 г. N Ф03-4422/2013 // Доступ из

СПС "КонсультантПлюс".

За неисполнение обязанности по представлению информации в соответствии с рассматриваемой [статьей](#) государственные органы и их должностные лица несут ответственность согласно [ст. 15.6](#) Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях <162> (далее - КоАП РФ).

<162> [Кодекс](#) Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года N 195-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2002. N 1 (ч. 1). Ст. 1.

Статья 85.1. Обязанности органов, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, связанные с учетом налогоплательщиков

Комментарий к [статье 85.1](#)

В данной [статье](#) устанавливается обязанность Федерального казначейства России по сообщению в налоговый орган об открытии, закрытии, изменении реквизитов лицевых счетов организаций.

Такое сообщение должно быть направлено в электронной форме в течение трех дней.

Необходимо отметить, что формы и форматы направления сообщений, перечень видов лицевых счетов, о которых сообщается в налоговые органы, и порядок направления сообщений утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. На данный момент данного нормативного правового акта не принято.

В связи с этим Федеральная налоговая служба предложила Федеральному казначейству направлять в налоговый орган сообщения об открытии (закрытии, изменении реквизитов) лицевого счета организации по рекомендуемой форме <163>.

<163> [Письмо](#) Федеральной налоговой службы РФ от 8 мая 2014 года N СА-4-14/8902 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Статья 86. Обязанности банков, связанные с осуществлением налогового контроля

Комментарий к [статье 86](#)

Данной [статьей](#) устанавливаются обязанности банков, связанные с осуществлением налогового контроля. За неисполнение своих обязанностей банки привлекаются налоговыми органами к налоговой ответственности.

Основанием применения к банку ответственности является несообщение им налоговому органу сведений об открытии (закрытии) налогоплательщиком счета <164>.

<164> [П. 2 ст. 132](#) НК РФ.

На практике налоговые органы привлекают банки к ответственности за несвоевременное исполнение обязанностей, установленных рассматриваемой [статьей](#).

Позиция банков при рассмотрении спора в судебном порядке заключается в том, что НК РФ установлена только ответственность за несообщение сведений об открытии или закрытии счетов налогоплательщика.

Высшим Арбитражным Судом была обобщена судебная практика по данному вопросу и сделан вывод <165> о том, что нормы рассматриваемой [статьи](#) и [ст. 132](#) НК РФ необходимо применять в совокупности. Понятия "неисполнение" и "несвоевременное исполнение" какой-либо обязанности всегда разграничивались законодательством. В процессе правоприменительной практики недопустимо расширять сферу действия норм о налоговой ответственности, в том числе по мотиву логичности и целесообразности такого расширения.

<165> Информационное [письмо](#) Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 года N 71 // Вестник ВАС РФ. 2003. N 5.

Поэтому, учитывая, что в [п. 2 ст. 132](#) НК РФ прямо указывается на наступление ответственности в случае "несообщения" соответствующих сведений налоговому органу, в рассматриваемой ситуации данная ответственность не может быть применена.

Банки обязаны представлять налоговым органам сведения о наличии счетов, вкладов в банке и об остатках денежных средств на счетах, вкладах организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, при получении мотивированного запроса налогового органа.

Судами рассматривались ситуации, когда в запросе налогового органа отсутствует мотивировка необходимости предоставления соответствующей информации либо мотивировка является ненадлежащей, то есть не связанной с целями и задачами налоговых органов, а также если в запросе отсутствует указание на конкретный период, за который запрашивается информация. В этом случае суды приходили к выводу, что запросы исполнению банками не подлежат <166>.

<166> [Определение](#) КС РФ от 14 декабря 2004 года N 453-О // Доступ из СПС "КонсультантПлюс"; [Постановление](#) ФАС Московского округа от 29 мая 2012 года по делу N А40-83750/11-90-365 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс"; [Постановление](#) ФАС Московского округа от 31 октября 2012 года по делу N А40-36241/12-107-175 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Судебной практикой также выработан достаточно единообразный подход к разрешению вопроса о том, имеют ли право налоговые органы запрашивать у банков информацию, касающуюся контрагентов и иных лиц, связанных с налогоплательщиком, в отношении которого проводятся мероприятия налогового контроля. Суды в этом случае поддерживают позицию банков и признают неправомерными требования налогового органа о предоставлении таких сведений <167>.

<167> [Определение](#) ВАС РФ от 2 августа 2012 года N ВАС-9380/12; [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 8 июля 2013 года по делу N А43-25228/2012; [Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 29 марта 2013 года по делу N А43-15407/2012; [Постановление](#) ФАС Московского округа от 24 сентября 2013 года по делу N А40-166213/12-122-1177; [Постановление](#) ФАС Московского округа от 10 сентября 2013 года по делу N А40-166223/12-72-1030.

Статьи 86.1 - 86.3. Утратили силу. - Федеральный [закон](#) от 07.07.2003 N 104-ФЗ.

Статья 87. Налоговые проверки

Комментарий к [статье 87](#)

В соответствии с [подп. 2 п. 1 ст. 31](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) налоговые органы имеют право на проведение налоговых проверок, общий порядок и условия которого установлены комментируемой статьей. Следует отметить, что содержание комментируемой [статьи](#) было существенно сокращено в результате вступления в силу Федерального [закона](#) от 27 июля 2006 года N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" <168>. Если в первоначальной редакции комментируемая статья определяла значительную часть общих условий проведения налоговых проверок, то в действующей редакции она посвящена только формам ([п. 1](#)) и цели ([п. 2](#)) таких проверок.

<168> Федеральный [закон](#) от 27 июля 2006 года N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" // СЗ РФ. 2006. N 31 (часть 1). Ст. 3436.

Согласно [п. 1 комментируемой статьи](#) налоговые проверки могут проводиться в двух формах: камеральная налоговая проверка (см. [ст. 88](#) НК РФ и [комментарий к ней](#)) и выездная налоговая проверка (см. [ст. 89](#) НК РФ и [комментарий к ней](#)).

В соответствии с [п. 2 комментируемой статьи](#) целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом, т.е. лицами, непосредственно участвующими в исполнении обязанности по уплате налогов и сборов, законодательства о налогах и сборах. Раскрывая цель проведения налоговых проверок, необходимо обратить внимание на Постановление Европейского суда по правам человека от 20 сентября 2011 года по делу N 14902/04 "ОАО "Нефтяная компания "Юкос" (ОАО "Neftyanaya kompaniya "Yukos") против Российской Федерации", в котором указанный наднациональный судебный орган отмечает, что налоговые органы вправе проводить проверки в целях выявления фактического собственника реализованного имущества и фактического получателя экономической выгоды и установления его недобросовестности, выразившейся в применении схемы уклонения от уплаты налогов. При этом налоговые органы устанавливают лицо, являющееся фактическим собственником, исходя из фактических отношений, возникающих между сторонами сделок, вне зависимости от того, какие лица названы собственниками имущества в представляемых в ходе налоговой проверки документах.



Статья 87.1. Утратила силу. - Таможенный кодекс РФ от 28.05.2003 N 61-ФЗ.

Статья 88. Камеральная налоговая проверка

Комментарий к [статье 88](#)

В комментируемой [статье](#) определяется содержание камеральной проверки, устанавливаются порядок и условия ее проведения, в том числе место и сроки.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Камеральная налоговая проверка расчета финансового результата инвестиционного товарищества проводится налоговым органом по месту учета участника договора инвестиционного товарищества - управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

Необходимо обратить внимание на то, что со вступлением в силу Федерального закона от 27 июля 2006 года N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" <169> принципиально изменилась модель правового регулирования налогового контроля: если ранее основные нормы, определяющие порядок и условия проведения налоговых проверок, были закреплены в [ст. 87](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)), посвященной налоговым проверкам в целом, то с 2007 года основная нагрузка по регламентации налоговых проверок легла на [статьи 88](#) и [89](#) комментируемого Кодекса, первая из которых посвящена камеральным, а вторая - выездным налоговым проверкам. При этом в настоящее время камеральная проверка стала основным видом налогового контроля, т.к. всевозрастающее число налогоплательщиков не позволяет обеспечить стопроцентный охват выездными налоговыми проверками всех налогоплательщиков. Другое дело выездной налоговый контроль. Он проводится точно, в отношении небольшого числа налогоплательщиков.

<169> Федеральный закон от 27 июля 2006 года N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" // СЗ РФ. 2006. N 31 (часть 1). Ст. 3436.

В [п. 1 комментируемой статьи](#) не только установлено место проведения камеральной налоговой проверки (местонахождение налогового органа), но и определен ее предмет, который составляют налоговая декларация (расчет), а также документы, представленные налогоплательщиком или имеющиеся у налогового органа.

Следует отметить, что [п. 2 комментируемой статьи](#), с одной стороны, устанавливает, что камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. С другой стороны, в ней определяется срок проведения рассматриваемого мероприятия налогового контроля - в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Системное толкование [пунктов 1 и 2 комментируемой статьи](#) позволяет указать на два значения налоговой декларации (расчета) при проведении камеральной налоговой проверки. Во-первых, она является ее основным предметом, а во-вторых - основанием. Такой подход к определению роли и места налоговой декларации (расчета) в процессе проведения камеральной налоговой проверки позволяет систематизировать сложившуюся судебную-арбитражную практику.

Вывод о том, что налоговая декларация (расчет) является основанием проведения камеральной налоговой проверки, основывается на следующих обстоятельствах. Камеральная налоговая проверка проводится налоговым органом в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета). Продление указанного срока законодательством о налогах и сборах не предусмотрено. На данное обстоятельство указал Минфин России в своем письме от 18 февраля 2009 года N 03-02-07/1-75. Из невозможности продления срока камеральной налоговой проверки исходят и судебные органы. При этом в пределах трехмесячного срока такой проверки должно быть в том числе вынесено решение по ней (см., например: Постановления Федеральных арбитражных судов Московского округа от 23 мая 2012 года N [A40-85281/11-20-359](#); Поволжского округа от 18 июня 2012 года N [A65-26603/2011](#); Уральского округа от 16 июля 2012 года N [Ф09-5401/12](#); Северо-Западного округа от 19 сентября 2012 года N [A66-376/2012](#) и др.). В своем [письме](#) от 13 сентября 2012 года N АС-4-2/15309 ФНС России разъяснила, что определение момента начала течения трехмесячного срока проведения камеральной налоговой проверки связано с моментом получения налоговым органом налоговой декларации (расчета), то есть начинается со дня получения налоговым органом

такой декларации (расчета). При этом налоговый орган не вправе проводить камеральную проверку без декларации на основе иных документов. Данная правовая позиция является общепризнанной, что следует из таких судебных актов, как Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26 июня 2007 года [N 2662/07](#) и от 26 июля 2007 г. [N 150/07](#). Примером следования данной правовой позиции также можно считать [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 мая 2009 года [N А66-4514/2008](#), в котором было установлено, что справка по [форме 2-НДФЛ](#) не является ни декларацией, ни расчетом в смысле комментируемой [статьи](#), поскольку содержит лишь информацию о выплаченных физическим лицам доходах и суммах начисленного и удержанного налога. Таким образом, решение по итогам проверки принимается исключительно при наличии декларации (расчета).

Завершая рассмотрение сроков проведения камеральной налоговой проверки, следует указать на [п. 9.1 комментируемой статьи](#), которая предусматривает, что в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет), камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка, основанием которой является уже уточненная налоговая декларация (расчет). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

Предмет камеральной налоговой проверки несколько шире ее основания и включает в себя кроме налоговой декларации (расчета) также документы, представленные налогоплательщиком или имеющиеся у налогового органа. Здесь возникает главное затруднение, с которым сталкиваются правоприменители (суды и налоговые органы) на практике. Фактически последующее содержание ([пункты 3 - 12](#)) комментируемой статьи посвящено раскрытию обстоятельств, являющихся условиями истребования налоговыми органами сведений и документов у налогоплательщиков. Так, в [п. 3 комментируемой статьи](#) такими обстоятельствами являются выявление ошибок в налоговой декларации (расчете), подача уточненной налоговой декларации при условии уменьшения в ней суммы налога, заявление в налоговой декларации убытка; в [п. 6](#) - заявление налогоплательщиком в налоговой декларации права на налоговые льготы; в [п. 8](#) - заявление налогоплательщиком в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость права на возмещение данного налога; в [п. 8.1](#) - участие налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества; в [п. 8.3](#) - подача уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет со дня, установленного для подачи налоговой декларации (расчета) по соответствующему налогу за соответствующий отчетный (налоговый) период, в которой уменьшена сумма налога или увеличена сумма полученного убытка; в [п. 9](#) - использование налогоплательщиком в своей деятельности природных ресурсов; в [п. 11](#) - образование налогоплательщиками консолидированной группы; в [п. 12](#) - участие налогоплательщика в региональном инвестиционном проекте. Следует отметить, что с 1 января 2015 года Федеральным [законом](#) от 28 июня 2013 года [N 134-ФЗ <170>](#) приведенный перечень был дополнен обстоятельствами - основаниями истребования дополнительных сведений и документов, предусмотренными [пунктами 8.3 и 12 комментируемой статьи](#).

[<170>](#) Федеральный [закон](#) от 28 июня 2013 года [N 134-ФЗ](#) "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям" // СЗ РФ. 2013. N 26. Ст. 3207.

Необходимо иметь в виду, что согласно [п. 7 комментируемой статьи](#) налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если отсутствуют перечисленные выше обстоятельства или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. При этом истребование договоров и регистров бухгалтерского учета не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, а следовательно, является незаконным. Вывод о правомерности со стороны налогоплательщика непредставления названных документов был сделан, например, Девятым арбитражным апелляционным судом в его [Постановлении](#) от 15 августа 2014 года [N 09АП-28826/2014](#).

Предмет камеральных налоговых проверок фактически ограничен налоговой отчетностью. Обращение к налогоплательщикам с требованием дать объяснения по обстоятельствам такой проверки являются недопустимыми, на что неоднократно обращали внимание судебные органы. Так, Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в своем [Постановлении](#) от 19 июня 2014 года [N А78-9467/2013](#) указал, что налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не установлено комментируемой [статьей](#) или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Схожая правовая позиция легла в основу [Постановления](#) Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 7 февраля 2014 г. по делу [N А56-8661/2013](#). Иной подход к данным обстоятельствам противоречит сущности камеральной

налоговой проверки и выходит за пределы полномочий соответствующих должностных лиц налоговых органов. Установление соответствия представленной налоговой отчетности первичным документам является предметом выездной налоговой проверки, порядок и условия проведения которой определены [ст. 89 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)). Здесь необходимо учитывать правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, выраженную в [Определении](#) от 8 апреля 2010 года N 441-О-О, согласно которой то обстоятельство, что выездная налоговая проверка может быть проведена по месту нахождения налогового органа, не означает ее тождественность с камеральной проверкой. Принципиальное различие между ними как раз состоит в предмете, поскольку выездная налоговая проверка ориентирована на выявление тех нарушений законодательства о налогах и сборах, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки: для их выявления требуется углубленное изучение документов бухгалтерского и налогового учета, а также проведение ряда специальных мероприятий контроля, например осмотра и выемки документов и предметов. Как правило, именно в рамках выездных налоговых проверок выявляются и нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, стремлением уклониться от налогообложения.

Вместе с тем необходимо учитывать, что полномочия налогового органа, предусмотренные комментируемой статьей в части истребования дополнительных сведений и документов (см.: [пункты 3, 6, 8, 8.1, 8.3, 9, 11, 12](#)), носят публично-правовой характер, следовательно, налоговый орган не вправе произвольно отказаться от их истребования, удостоверяться в правильности исчисления и своевременности уплаты налогов. На данное обстоятельство справедливо указал Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа в своем [Постановлении](#) от 9 октября 2012 г. N А11-8626/2011, отметив также, что при осуществлении возложенной на него функции выявления налоговых правонарушений налоговый орган во всех случаях сомнений в правильности уплаты налогов и тем более обнаружения признаков налогового правонарушения обязан воспользоваться предоставленным ему правомочием истребовать у налогоплательщика необходимую информацию. При этом в соответствии с комментируемой [статьей](#) требование о представлении необходимых для камеральной налоговой проверки сведений должно содержать достаточно определенные данные о документах, которые истребуются налоговым органом, а сами истребуемые документы должны иметь отношение к предмету налоговой проверки соответствовать проверяемому периоду (см., например, [Постановления](#) Федеральных арбитражных судов Северо-западного округа от 7 февраля 2014 г. N 56-8661/2013; Западно-Сибирского округа от 24 октября 2012 года N А67-1688/2012).

Вместе с тем необходимо учитывать, что, когда налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки не выявил ошибок и иных противоречий в представленной налоговой декларации, оснований для истребования у налогоплательщика объяснений, а также первичных учетных документов нет. Именно из этого исходил Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации при формировании своей позиции в [Постановлении](#) от 11 ноября 2008 года N 7307/08, а также Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в [Постановлении](#) от 27 августа 2012 года N А56-52104/2011.

Отдельного упоминания заслуживает [п. 25](#) [Постановления](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57, в котором отмечается, что в силу [п. 8 комментируемой статьи](#), регламентирующей порядок проведения камеральной налоговой проверки, при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение названного налога, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со [ст. 172](#) комментируемого Кодекса правомерность применения налоговых вычетов. Из системного толкования гл. 21 комментируемого Кодекса следует, что заявление в конкретной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость права на возмещение этого налога означает, что в данной декларации сумма предъявленных налогоплательщиком налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную им по операциям, признаваемым объектом налогообложения, и что разница между этими суммами подлежит возврату (зачету) налогоплательщику. Принимая во внимание такое толкование указанных норм законодательства о налогах и сборах, судам необходимо иметь в виду, что под действие [п. 8 комментируемой статьи](#) подпадают не все декларации по налогу на добавленную стоимость, а только те, которые предполагают возврат (зачет) налогоплательщику соответствующих сумм данного налога.

Также следует остановиться на правовой природе требования налогового органа о представлении пояснений по налоговой декларации. В судебно-арбитражной практике сформировалась по тому вопросу позиция, опирающаяся на [п. 3 комментируемой статьи](#). Данная позиция предполагает, что документ, на основании которого истребуются дополнительные сведения у налогоплательщика, носит процедурный характер, прав и обязанностей у налогоплательщика не порождает, потому свойствами ненормативного акта не обладает. Именно из этого исходил, например, Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа, вынося [Постановление](#) от 28 августа 2012 года N А10-355/2012, в котором указал, что обжалование такого документа не производится.

В [пунктах 4 и 5 комментируемой статьи](#) устанавливаются права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, связанные с истребованием дополнительных сведений и документов. Так,

налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет). В свою очередь должностное лицо налогового органа, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки (см. [ст. 100 НК РФ](#) и [комментарий к ней](#)).

Представляется спорной позиция отдельных судебных органов (см., например, Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 18 декабря 2012 года [N Ф03-5950/2012](#), от 19 декабря 2012 года [N Ф03-5646/2012](#)), которые из того обстоятельства, что [п. 5 комментируемой статьи](#) предусматривает возможность установления факта совершения налогового правонарушения на основании оценки налоговым органом представляемых налогоплательщиком пояснений и документов, делают вывод о наличии у налогоплательщика обязанности, а у налогового органа - права истребовать первичные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию, при выявлении в ходе камеральной проверки несоответствия между этими данными и сведениями, содержащимися в имеющихся у налогового органа документах, полученных им в ходе налогового контроля. Исходя из буквального толкования [п. 4 комментируемой статьи](#) допустим вывод о наличии у налогоплательщика права на представление дополнительных документов, включая регистры налогового и бухгалтерского учета, но не обязанности.

В завершение следует отметить, что согласно [п. 10 комментируемой статьи](#) правила, предусмотренные в ней, распространяются также на плательщиков сборов, налоговых агентов, иных лиц, на которых возложена обязанность по представлению налоговой декларации (расчета), если иное не предусмотрено комментируемым Кодексом.

#### Статья 89. Выездная налоговая проверка

#### Комментарий к [статье 89](#)

В комментируемой [статье](#) определяется содержание выездной проверки, устанавливаются порядок и условия ее проведения, в том числе место, сроки, периодичность.

Необходимо обратить внимание на то, что со вступлением в силу Федерального [закона](#) от 27 июля 2006 года [N 137-ФЗ](#) "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" <171> принципиально изменилась модель правового регулирования налогового контроля: если ранее основные нормы, определяющие порядок и условия проведения налоговых проверок, были закреплены в [ст. 87 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)), посвященной налоговым проверкам в целом, то с 2007 года основная нагрузка по регламентации налоговых проверок легла на [статьи 88 и 89](#) комментируемого Кодекса, первая из которых посвящена камеральным, а вторая - выездным налоговым проверкам. При этом в настоящее время выездные налоговые проверки отошли на второй план, уступив место основной формы налогового контроля проверкам камеральным, т.к. всевозрастающее число налогоплательщиков не позволяет обеспечить стопроцентный охват выездными налоговыми проверками всех хозяйствующих субъектов. Налоговый контроль в форме выездных налоговых проверок проводится точно, в отношении небольшого числа налогоплательщиков, отвечающих специальным признакам (индикаторам, налоговым рискам), свидетельствующим, что в их деятельности возможны нарушения законодательства о налогах и сборах.

-----  
<171> Федеральный [закон](#) от 27 июля 2006 года [N 137-ФЗ](#) "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" // СЗ РФ. 2006. N 31 (часть 1). Ст. 3436.

Сущность выездной налоговой проверки раскрыл в своем [Постановлении](#) от 16 июля 2004 года [N 14-П](#) Конституционный Суд Российской Федерации, отметивший следующие обстоятельства. Конституция Российской Федерации, закрепляя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, непосредственно не предусматривает обеспечительный механизм ее исполнения. Федеральный законодатель обладает собственной дискрецией в регулировании форм налогового контроля и порядка его осуществления, включая сроки проведения налоговых проверок и правила их исчисления, поскольку при этом гарантируется исполнение обязанностей налогоплательщиков и не создаются условия для нарушения их конституционных прав. Одной из форм проведения налогового контроля являются налоговые проверки - камеральные и выездные.



Регламентируя продолжительность проведения выездных налоговых проверок, законодатель исходил из принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля. Соблюдение указанных им в комментируемой [статье](#) предельных сроков проведения выездных налоговых проверок обязательно для налоговых органов, наделенных правом проводить такие проверки и определять их продолжительность в установленных данной нормой рамках, в том числе при решении вопроса об их приостановлении в необходимых случаях.

Основное содержание выездной налоговой проверки - установление правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения, для чего осуществляющие ее уполномоченные должностные лица налоговых органов могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения. Результаты выездной налоговой проверки являются следствием получения и исследования доказательств, при этом порядок данной деятельности отличен от порядка проведения камеральных налоговых проверок. На это вслед за Конституционным Судом Российской Федерации указал и Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в своем [Постановлении](#) от 31 января 2012 года N 12207/11, согласно позиции которого основным содержанием налоговой проверки является проверка правильности исчисления и уплаты налогов на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения. Предметом же выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Проверая правильность исчисления налогов, налоговый орган обязан проверить все элементы налогообложения, составляющие этот налог, не исключая расходы и налоговые вычеты. Здесь интересна позиция Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа, который в своем [Постановлении](#) от 6 июля 2012 года N А46-12176/2011 указывает, что является не соответствующим нормам законодательства о налогах и сборах, регламентирующим порядок проведения выездной налоговой проверки, устанавливающим виды и объем документов, которые являются предметом проверки и исследуются при ее проведении, определении сумм неуплаченного налога только путем сопоставления данных бухгалтерской, налоговой отчетности с иными аналитическими сведениями.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае, когда у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, такая проверка может проводиться по месту нахождения самого налогового органа. Здесь необходимо учитывать правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, выраженную в [Определении](#) от 8 апреля 2010 года N 441-О-О, согласно которой то обстоятельство, что выездная налоговая проверка может быть проведена по месту нахождения налогового органа, не означает ее тождественность с камеральной проверкой. Принципиальное различие между ними состоит как раз в предмете и составе допустимых контрольных мероприятий, поскольку выездная налоговая проверка ориентирована на выявление тех нарушений законодательства о налогах и сборах, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки: для их выявления требуется углубленное изучение документов бухгалтерского и налогового учета, а также проведение ряда специальных мероприятий контроля, например осмотра и выемки документов и предметов. Как правило, именно в рамках выездных налоговых проверок выявляются и нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, стремлением уклониться от налогообложения. Выездная налоговая проверка предусматривает более широкие контрольные полномочия налогового органа, выраженные в порядке проведения, условиях, а также предмете проверки, по сравнению с проверкой камеральной.

Правовая позиция, изложенная в [Определении](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2010 года N 441-О-О, прямо прослеживается в нижестоящих судебных актах. Так, например, Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа в своем [Постановлении](#) от 20 июня 2012 года N Ф03-2316/2012 отметил допустимость проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа при наличии заявления налогоплательщика или его уполномоченного представителя. С другой стороны, в некоторых судебных актах отмечается недопустимость проведения выездной налоговой проверки, если организация-налогоплательщик не обращалась с соответствующей просьбой к налоговому органу (см., например, [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Московского округа от 30 октября 2012 года N А40-29703/12-115-124).

Выездная и камеральная проверки имеют различные предметы и включают в себя различные комплексы контрольных мероприятий. Также системное толкование положений [статей 88 и 89](#) комментируемого Кодекса позволяет констатировать, что выездная налоговая проверка предусматривает более широкие контрольные полномочия налогового органа. Кроме того, налоговый орган вправе после камеральной проверки провести выездную налоговую проверку по тому же налогу и после ее проведения вынести решение о его доначислении,

несмотря на то, что организацией в вышестоящий налоговый орган был обжалован акт камеральной проверки о доначислении этого налога. В комментируемом [Кодексе](#) нет ограничений на одновременное проведение выездной и камеральной налоговых проверок в отношении одного и того же налога и за один и тот же период. Такова правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации, которая нашла свое отражение в его [Определении](#) от 25 января 2012 года N 172-О-О. Обосновывая ее, данный судебный орган отметил: выездная налоговая проверка не является повторной по отношению к камеральной налоговой проверке, которая нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения; выездная налоговая проверка как более углубленная форма налогового контроля ориентирована на выявление тех нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки. Следуя разъяснениям Конституционного Суда Российской Федерации, иные судебные органы стали руководствоваться данной правовой позицией при вынесении своих актов. Так, например, Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в своем [Постановлении](#) от 19 июля 2012 года N А19-19310/2011, применив ее, дополнительно уточнил, что в комментируемой [статье](#) установлен только запрет на проведение двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Отличия между камеральной и выездной налоговыми проверками по основанию, предмету, контрольным полномочиям налоговых органов, контрольным мероприятиям обуславливают недопустимость проведения указанных проверок в отношении одного и того же налога и за один и тот же период при условии их совпадения по предмету и глубине. Примером такой правовой ситуации может служить [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29 ноября 2012 года N А46-17546/2012, в котором было установлено, что в ходе выездной налоговой проверки налоговым органом были повторно исследованы те же фактические обстоятельства, что и при камеральной налоговой проверке уточненной налоговой декларации по земельному налогу за 2008 год. При этом не были установлены какие-либо новые обстоятельства, ранее неизвестные налоговому органу. Отличиями между результатами рассмотренных судом налоговых проверок являются нормативные основания вынесенных по ним решений: если основанием для принятия налоговым органом решения по камеральной налоговой проверке послужил Указ губернатора Омской области от 19 июня 2003 г. N 110 "Об утверждении результатов государственной кадастровой оценки земель поселений Омской области", то в решении по выездной проверке его применение было признано неправомерным, подлежащим применению признано Постановление Правительства Омской области от 19 декабря 2007 года N 174-п "Об утверждении результатов кадастровой оценки земель населенных пунктов города Омска в границах кадастрового района 55:36". Фактически налоговый орган, назначая выездную налоговую проверку, не стремился установить обстоятельства нарушения законодательства о налогах и сборах, которые не могли быть установлены средствами камеральной проверки; целью назначения выездной проверки было устранение ошибки, допущенной в ходе камеральной. Таким образом, судом был сделан вывод, что выездная налоговая проверка, хотя и оформлена налоговым органом в порядке, установленном комментируемой [статьей](#), фактически таковой не являлась. Далее суд указал на недопустимость создания налоговым органом таких условий, при которых избранный им вид налоговой проверки (камеральная или выездная) без каких-либо фактических отличий в них по существу мог позволить налоговому органу по собственному и формально неограниченному усмотрению производить пересмотр ранее принятого им по ранее состоявшейся налоговой проверке решения, изменяя лишь применяемые нормы права, на основании которых дополнительно начисляется не только налог, но и пени за весь период действия недоимки. Ошибки налогового органа при применении им законодательства о налогах и сборах, в том числе его региональных и местных составляющих, подлежат устранению в порядке, предусмотренном [гл. 20](#) комментируемого Кодекса.

Системное толкование [пунктов 1 и 2 комментируемой статьи](#) позволяет сделать вывод, что решение о проведении выездной налоговой проверки выносит руководитель (его заместитель) налогового органа. По общему правилу такое решение выносится по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица; решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на федеральном или региональном уровнях на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика (критерии отнесения налогоплательщиков к крупнейшим конкретизированы в [Приказе](#) ФНС России от 16 мая 2007 года N ММ-3-06/308@ (в редакции по состоянию на 19 сентября 2014 года) "О внесении изменений в Приказ МНС России от 16 апреля 2004 года N САЭ-3-30/290@"; решение о проведении выездной налоговой проверки организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным [законом](#) "Об инновационном центре "Сколково" <172>, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в налоговом органе; самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения такого обособленного подразделения. Следует отметить, что согласно [п. 7 комментируемой статьи](#) в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика без вынесения отдельного

решения.

<172> Федеральный [закон](#) от 28 сентября 2010 г. N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково" // СЗ РФ. 2010. N 40. Ст. 4970.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения: 1) полное и сокращенное наименование либо фамилия, имя, отчество налогоплательщика; 2) предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке; 3) периоды, за которые проводится проверка; 4) должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки. Форма решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждена [Приказом](#) ФНС России от 25 декабря 2006 года N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки". При этом на должностных лиц, принимающих решение о проведении выездной налоговой проверки, должностных лиц, непосредственно осуществляющих контрольные мероприятия в рамках такой проверки, налоговые органы в целом не возложена обязанность заблаговременно информировать налогоплательщика о назначении и проведении у него выездной налоговой проверки. Такова позиция ФНС России, изложенная в ее [письме](#) от 18 ноября 2010 года N АС-37-2/15853. Вынося такое решение, руководитель (его заместитель) налогового органа при необходимости обязан предусмотреть участие сотрудников органов внутренних дел при проведении выездной налоговой проверки. На необходимость такой легализации участия сотрудников органов внутренних дел в мероприятиях налогового контроля, например, указал в своем [Постановлении](#) от 30 октября 2012 года N А35-104/2012 Федеральный арбитражный суд Центрального округа.

Предметом выездной налоговой проверки может являться правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. При этом выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено комментируемым [Кодексом](#). Например, в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Судебные органы, рассматривая дела, связанные с налоговыми правоотношениями, обеспечивают соблюдение налоговыми органами сроков давности проведения налоговых проверок. Так, например, Федеральный арбитражный суд Центрального округа в своем [Постановлении](#) от 21 ноября 2012 года N А35-439/2012 указал на отсутствие у налогового органа правовых оснований исследования обстоятельств уплаты налогов (сборов), лежащих за "...пределами установленных... давностных сроков проведения проверки". За пределами таких сроков налоговый орган не имеет законной возможности сбора, фиксации и представления в суд доказательств, а соответственно ограничен в праве взыскания задолженности по налогам, относящимся к этим периодам деятельности. При этом комментируемая [статья](#) не предусматривает изменение периодов выездной налоговой проверки в случае, если решение о проведении проверки получено налогоплательщиком не в году, в котором оно вынесено, т.е. проверяемый период в случае, когда решение о назначении выездной налоговой проверки вынесено в конце календарного года, а вручено налогоплательщику уже в начале следующего года, не может быть скорректирован. На данное обстоятельство, например, указал Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в своем [Постановлении](#) от 22 июня 2012 года N А05-14239/2010.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки установлены ФНС России в [Приказе](#) от 25 декабря 2006 года N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки". В соответствии с ним основаниями продления срока проведения выездной налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев могут являться: 1) проведение проверок налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших; 2) получение в ходе проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки информации от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента нарушений законодательства о налогах и сборах и требующей дополнительной проверки; 3) наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.п.) на территории, где проводится проверка; 4) проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений, а именно: четыре и более обособленных подразделения - до четырех



месяцев; менее четырех обособленных подразделений - до четырех месяцев, в случае если доля уплачиваемых налогов, приходящаяся на данные обособленные подразделения, составляет не менее 50 процентов от общей суммы налогов, уплачиваемых организацией, и (или) удельный вес имущества на балансе обособленных подразделений составляет не менее 50 процентов от общей стоимости имущества организации; десять и более обособленных подразделений - до шести месяцев; 5) непредставление налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом в установленный срок документов, необходимых для проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки; 6) иные обстоятельства. При этом в данном случае необходимость и сроки продления выездной (повторной выездной) налоговой проверки определяются исходя из длительности проверяемого периода, объемов проверяемых и анализируемых документов, количества налогов и сборов, по которым назначена проверка, количества осуществляемых проверяемым лицом видов деятельности, разветвленности организационно-хозяйственной структуры проверяемого лица, сложности технологических процессов и других обстоятельств.

Руководитель (его заместитель) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для: 1) истребования документов (информации) у третьих лиц; 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации; 3) проведения экспертиз; 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке. Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку (см. [Приказ](#) ФНС России от 6 марта 2007 года N ММ-3-06/106@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах"). Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев. В отдельных случаях, предусмотренных комментируемой [статьей](#) данный срок может быть увеличен на три месяца. На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой. При этом отдельные судебные органы исходят из того, что приостановление выездной налоговой проверки не препятствует опросу свидетелей, а показания последних являются допустимыми (см., например: Постановление Федеральных арбитражных судов Западно-Сибирского округа от 6 июля 2012 года [N А45-17556/2011](#); Уральского округа от 16 октября 2012 года [N Ф09-9504/12](#) и др.).

В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность налогоплательщика, связанную с его участием в договоре инвестиционного товарищества, а также запрашивать у участников договора инвестиционного товарищества информацию, необходимую для проведения выездной налоговой проверки. Если выездная налоговая проверка проводится в отношении налогоплательщика, не являющегося управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, требование о представлении документов и сведений, связанных с его участием в договоре инвестиционного товарищества, направляется управляющему товарищу. Если управляющий товарищ не представил документы или сведения в установленный срок, требование о представлении таких документов и сведений может быть направлено другим участникам договора инвестиционного товарищества.

Необходимо обратиться к вопросу применения при проведении выездных налоговых проверок [п. 1 ст. 126](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)), устанавливающего ответственность за непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Привлечение налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к ответственности в соответствии с ней в связи с проведением выездной налоговой проверки возможно только при соблюдении двух условий: 1) если соответствующее требование налогового органа было предъявлено в период проведения выездной налоговой проверки, т.е. после вынесения решения о ее назначении и до составления справки о проведенной проверке при условии, что на момент предъявления такого требования не действует решение о приостановлении соответствующей проверки; 2) если срок представления истребуемых документов (сведений) выпадает на период проведения выездной налоговой проверки, т.е. не выпадает на период приостановления соответствующей проверки или после составления справки о проведенной проверке. Таким образом, непредставление указанных документов не в период проведения соответствующей проверки не образует состава указанного выше правонарушения (см., например: Постановления Федеральных арбитражных судов Московского округа от 29 ноября 2012 года [N А40-54948/12-91-307](#), Волго-Вятского округа от 27 февраля 2012 года [N А29-164/2011](#) и др.).

В соответствии с [п. 10 комментируемой статьи](#) по тем же налогам и за тот же период может быть проведена повторная выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки. При назначении повторной выездной налоговой проверки ограничения на проведение двух и более выездных налоговых проверок в отношении одного и того же налога за один и тот же период не



действуют. При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться: 1) вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку; 2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация. При этом, если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа. Следует отметить, что согласно [Постановлению](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 17 марта 2009 года N 5-П указанные положения в части проведения повторной выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку, признаны не соответствующими [ст. 46, 57 и 118](#) Конституции Российской Федерации, в той мере, в какой данное положение по смыслу, придаваемому ему сложившейся правоприменительной практикой, не исключает возможность вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении повторной выездной налоговой проверки решения, которое влечет изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку, и тем самым вступает в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными данным судебным актом.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц налогового органа достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов.

Следует указать на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, выраженную в его [Определении](#) от 25 января 2007 года N 95-О-О, в соответствии с которой налоговому контролю и привлечению к ответственности за выявленные налоговые правонарушения подлежат как организации, так и физические лица независимо от приобретения либо утраты ими специального правового статуса, занятия определенной деятельностью, перехода под действие отдельных налогов или специальных налоговых режимов; налоговый контроль в форме налоговых проверок, а также ответственность за налоговые правонарушения направлены на обеспечение исполнения обязанности по уплате налога или сбора, которая прекращается только по основаниям, предусмотренным [п. 3 ст. 44](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)). Учитывая изложенное, налоговые органы вправе осуществлять выездные налоговые проверки физических лиц и организаций, изменивших свой правовой статус или налоговый режим, за период их деятельности в предыдущем правовом статусе или при применении предыдущего налогового режима, при условии соблюдения ограничения, установленного [абз. 2 п. 4 комментируемой статьи](#). Следует отметить, что применительно к региональным инвестиционным проектам данная правовая позиция нашла прямое закрепление в комментируемом Кодексе. Так, согласно [п. 4 ст. 89.2](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) положения данной статьи распространяются также на проведение выездной налоговой проверки организации, статус участника регионального инвестиционного проекта которой прекращен.

[Пункты 16, 16.1, 18, 19 комментируемой статьи](#) предусматривают, что для указанных в них обстоятельств (соглашение о разделе продукции (ст. 16); исключение из Единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области (ст. 16.1); участие налогоплательщиков в консолидированной группе (ст. 18); участие налогоплательщика в региональном инвестиционном проекте (ст. 19)) комментируемый Кодекс может устанавливать специальные правила проведения выездных налоговых проверок. При этом положения комментируемой [статьи](#) применяются при этих обстоятельствах в субсидиарном порядке.

Правила, предусмотренные комментируемой [статьей](#), применяются также при проведении выездных налоговых проверок плательщиков сборов и налоговых агентов.

Статья 89.1. Особенности проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков

## Комментарий к [статье 89.1](#)

В комментируемой статье определены особенности проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, к числу которых можно отнести следующие: 1) выездная налоговая проверка консолидированной группы налогоплательщиков может быть проведена только в отношении налога на прибыль, правильность исчисления и уплаты которого является ее предметом (см. [п. 1, 4 комментируемой статьи](#)); 2) выездная налоговая проверка консолидированной группы налогоплательщиков может быть проведена на территории ответственного участника этой группы; на территориях иных участников этой группы; на территории соответствующего налогового органа, если у участников консолидированной группы налогоплательщиков отсутствует возможность предоставить помещение (см. [п. 1 комментируемой статьи](#)); 3) решение о проведении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков выносит налоговый орган, осуществивший постановку на учет ответственного участника этой группы (см. [п. 2 комментируемой статьи](#)); 4) не допускается самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства участника консолидированной группы налогоплательщиков (см. [п. 2 комментируемой статьи](#)); 5) в решении о проведении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков указывается полное и сокращенное наименование всех участников такой группы (см. [п. 2 комментируемой статьи](#)); 6) проведение выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков не препятствует проведению самостоятельных выездных налоговых проверок участников этой группы по налогам, которые не подлежат исчислению и уплате указанной консолидированной группой налогоплательщиков, с отдельным оформлением результатов таких проверок ([п. 3 комментируемой статьи](#)); 7) выездная налоговая проверка консолидированной группы налогоплательщиков не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок увеличивается на число месяцев, равное числу участников консолидированной группы налогоплательщиков (помимо ответственного участника этой группы), но не более чем до одного года ([п. 5 комментируемой статьи](#)).

Форма решения о назначении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков утверждена Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по исполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки".

К отношениям, связанным с проведением выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, не урегулированным комментируемой [статьей](#), в субсидиарном порядке применяются положения [ст. 89 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)).

Статья 89.2. Особенности проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика - участника регионального инвестиционного проекта

## Комментарий к [статье 89.2](#)

В комментируемой статье определены особенности проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика - участника регионального инвестиционного проекта, к числу которых можно отнести следующие: 1) предмет такой проверки расширен и дополнительно включает в себя соответствие показателей реализации регионального инвестиционного проекта требованиям, предъявляемым к региональным инвестиционным проектам и (или) их участникам, установленным законодательством о налогах и сборах (см. [п. 1 комментируемой статьи](#)); 2) если налогоплательщик - участник регионального инвестиционного проекта осуществляет капитальные вложения в объеме 500 млн. рублей, указанные вложения должны быть осуществлены в срок до пяти лет, то при проведении в отношении его выездной налоговой проверки проверяемый период может быть увеличен до пяти лет (см. [п. 2 комментируемой статьи](#)); 3) если налогоплательщик - участник регионального инвестиционного проекта осуществляет капитальные вложения в объеме 500 млн. рублей, указанные вложения должны быть осуществлены в срок до пяти лет, то такой налогоплательщик обязан обеспечивать в течение шести лет сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, при исчислении которых были использованы соответствующие налоговые льготы (см. [п. 3 комментируемой статьи](#)).

К отношениям, связанным с проведением выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, не урегулированным комментируемой [статьей](#), в субсидиарном порядке применяются положения [ст. 89 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)).

Статья 90. Участие свидетеля

Комментарий к [статье 90](#)

Институт свидетельских показаний является традиционным источником получения доказательств. Анализ [части 1 статьи 69](#) ГПК РФ, [части 3 статьи 56](#) АПК РФ, [части 2 статьи 25.6](#) КоАП РФ и [части 1 статьи 79](#) УПК РФ позволяет отметить, что в приведенных дефинициях о показаниях говорится либо как о сведениях об обстоятельствах дела, либо как о сообщении об этих обстоятельствах <173>.

-----  
<173> Молчанов В.В. Свидетели и свидетельские показания в гражданском судопроизводстве. М., 2010. С. 185.

Применительно к налоговому контролю "обстоятельства дела" необходимо понимать широко, а именно как деятельность должностных лиц, осуществляющих налоговый контроль в формах: налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных [НК РФ](#).

В процессуальной науке и правоприменительной практике институт свидетельских показаний имеет особую значимость, однако в нормах НК РФ по-прежнему находит лишь поверхностное отражение. Это подтверждается, в частности, отсутствием в [статье 90](#) НК РФ указания на процедуру вызова свидетеля. Вместе с тем в [письме](#) ФНС России от 17 июля 2013 года N АС-4-2/12837 "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками" (далее - письмо ФНС России N АС-4-2/12837) указано, что свидетель вызывается для дачи показаний по месту нахождения (в помещении) налогового органа повесткой. Однако до сих пор не разрешен вопрос о том, кто из должностных лиц уполномочен на подписание такой повестки. В [письме](#) ФНС России N АС-4-2/12837 указывается, что в повестку о вызове на допрос свидетеля рекомендуется включать сведения:

- о мотивах (причине, основаниях) направления повестки о допросе свидетеля (необходимость выяснения обстоятельств, имеющих значение для осуществления налогового контроля путем допроса лица, которому они могут быть известны, в качестве свидетеля, с указанием основания для проведения допроса по месту пребывания свидетеля);

- о времени (дата, час, минуты) начала проведения допроса;

- о месте проведения допроса.

В соответствии с комментируемой [статьей](#) свидетелем может быть любое физическое лицо, обладающее информацией о каких-либо обстоятельствах, имеющих значение для осуществления налогового контроля. Первоочередным является определение понятия "информация". В соответствии со [статьей 2](#) Федерального закона от 27 июля 2006 года N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации" (далее - ФЗ N 149) под информацией понимаются сведения (сообщения, данные) независимо от формы их представления. Также отмечаем необходимость разграничения между собой понятий "свидетель" и "показания свидетеля" ("свидетельские показания").

Свидетель с доказательственной точки зрения является источником сведений о фактах, то есть источником доказательств. В то же время свидетель выступает в качестве личности, обладающей определенным правовым статусом, что позволяет признавать такого в качестве лица, участвующего в силу прямого указания [НК РФ](#) в мероприятиях налогового контроля. В свою очередь, показания свидетеля - это устное сообщение юридически незаинтересованным лицом сведений об обстоятельствах, имеющих значение для осуществления налогового контроля, о которых оно осведомлено. В отличие от процессуальных кодексов [НК РФ](#) не устанавливает обязанность свидетеля указать источник своей осведомленности, что в полной мере соответствует легальному определению понятия "информация" из [ФЗ N 149](#). Допрос свидетелей является единственным законным способом получения свидетельских показаний <174>. [НК РФ](#) четко указывает на необходимость занесения показаний свидетеля в протокол, [форма](#) которого приведена в приложении N 3 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@.

-----  
<174> Молчанов В.В. Свидетели и свидетельские показания... С. 221.

В [пункте 2 комментируемой статьи](#) законодатель установил две группы лиц, которые не могут быть допрошены в качестве свидетелей.

К первой группе относятся лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Такой подход является общеправовым и нашел свое отражение в судебной практике еще до принятия и введения в действие первой части [НК РФ](#). Так, в приговоре Судебной коллегии по уголовным делам Московского городского суда от 19 марта 1997 года по уголовному делу Л.Д. Шмидт отмечается:

"...Судебная коллегия отмечает, что показания малолетнего (пятилетнего. - Прим. автора) сына не могут быть использованы для обоснования виновности его матери по смыслу [части 1 статьи 51](#) Конституции Российской Федерации и [п. 18](#) Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации N 8 от 31 октября 1995 г. "О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия". Даже если бы М.А. Пасько разъяснялось его право не свидетельствовать против Л.Д. Шмидт, чего в данном случае сделано не было, его малолетство лишило его возможности воспользоваться своим конституционным правом хранить молчание и даже осознать такое право. Таким образом, Судебная коллегия считает использование против близкого родственника показаний малолетнего свидетеля недопустимым с правовой точки зрения, что служит дополнительным аргументом для признания показаний М.А. Пасько не имеющими юридической силы <175>".

<175> Пашин С.А. Состязательный уголовный процесс. М., 2006. С. 192.

Представители второй группы лиц, которые не могут быть вызваны и допрошены в качестве свидетелей, должны отвечать следующим критериям: 1) получить информацию (сведения), необходимую для налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей; 2) полученная такими лицами информация (сведения) должна относиться к профессиональной тайне этих лиц. НК РФ выделяет в качестве таких лиц адвоката, аудитора, однако приведенный перечень не является закрытым, так как в соответствии с [частью 5 статьи 9](#) ФЗ N 149 информация, полученная гражданами (физическими лицами) при исполнении ими профессиональных обязанностей или организациями при осуществлении ими определенных видов деятельности (профессиональная тайна), подлежит защите в случаях, если на эти лица федеральными законами возложены обязанности по соблюдению конфиденциальности такой информации. К таким случаям действующее законодательство относит режимы коммерческой (Федеральный [закон](#) от 29 июля 2004 года N 98-ФЗ "О коммерческой тайне"), врачебной ([ст. 13, 92](#) Федерального закона от 21 ноября 2011 года N 323-ФЗ "Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации"), банковской ([ч. 2 ст. 857](#) Гражданского кодекса РФ), нотариальной ([ст. 16, 28](#) Основ законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. N 4462-1) тайн, а также иные сведения, отнесенные к категории ограниченного доступа. Дополнительной гарантией названного права выступает [статья 82](#) НК РФ, которая не допускает сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну при осуществлении налогового контроля.

В соответствии с [пунктом 3 комментируемой статьи](#) иные физические лица могут отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным российским законодательством. К таким основаниям в первую очередь необходимо отнести [часть 1 статьи 51](#) Конституции РФ, в соответствии с которой никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом. Таким законом является [статья 14](#) Семейного кодекса РФ, которая в качестве близких родственников называет родственников по прямой восходящей и нисходящей линиям (родителей и детей, бабушку, дедушку и внуков), полнородных и неполнородных (имеющих общих отца или мать) братьев и сестер).

Применение [пункта 3 комментируемой статьи](#) формирует противоречивую судебную практику. Так, например, Арбитражный суд Краснодарского края в решении от 22 июня 2012 года по делу N А32-4042/2011 указал, что "закон разграничивает понятия "налогоплательщик" и "свидетель", наделяя их разными правами и обязанностями. Также закон прямо устанавливает, что налогоплательщики могут вызываться в налоговые органы для дачи пояснений, показаний в связи с уплатой ими налогов или в связи с налоговой проверкой. В качестве же свидетеля могут вызываться любые лица, которым известны какие-либо обстоятельства в отношении проводимой налоговой проверки. При этом возможности вызова в качестве свидетеля налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка, закон не предусматривает". По мнению суда, вызов налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, в качестве свидетеля для дачи показаний, имеющих значение для осуществления этой же самой налоговой проверки, неправомерен. Косвенно данную позицию подтверждает [письмо](#) ФНС России N АС-4-2/12837, где указывается, что если в качестве свидетелей были опрошены лица, заведомо заинтересованные в исходе дела, например проверяемый налогоплательщик - физическое лицо, представитель налогоплательщика - юридического лица (в частности, директор, главный бухгалтер), то протокол допроса такого лица может быть квалифицирован как документ, которым оформлены пояснения налогоплательщика ([подпункт 4 пункта 1 статьи 31](#) Кодекса). С позицией Арбитражного суда Краснодарского края не согласились Пятнадцатый апелляционный арбитражный суд ([Постановление](#) от 26 октября 2012 г. по делу N А32-4042/2011(15АП-9873/2012)) и ФАС Северо-Кавказского округа от 26 декабря 2012 года ([Постановление](#) по делу N А32-4042/2011(Ф08-7656/2012)), которые указали, что протокол, составленный налоговым органом в порядке [статьи 90](#) НК РФ, не может быть признан ненадлежащим доказательством по причине неразъяснения налогоплательщику-свидетелю положений [ст. 51](#) Конституции РФ,



так как ему были разъяснены права, предусмотренные [статьей 90](#) НК РФ, в том числе право отказа от дачи показаний, которым заявитель не воспользовался.

Отдельного внимания заслуживают нормы [статьи 90](#) НК РФ о получении показаний свидетеля по месту пребывания последнего. Норма НК РФ в качестве основания допроса свидетелей по месту их пребывания выделяет: болезнь, старость, инвалидность. Открытый характер приведенного перечня оснований сохраняет широкую дискрецию для должностных лиц налоговых органов по получению показаний свидетелей по месту пребывания последних, так как ставит такие основания допроса в зависимость от усмотрения должностных лиц налогового органа. В соответствии с [письмом](#) ФНС России N АС-4-2/12837 получение показаний свидетеля по месту его жительства рекомендуется осуществлять с его согласия о допуске в жилое помещение, что должно быть отражено в протоколе допроса свидетеля и удостоверено подписью последнего, а также подписями не менее двух должностных лиц налогового органа, осуществляющих названное мероприятие налогового контроля. В [Постановлении](#) Второго арбитражного апелляционного суда от 11 июля 2012 года по делу N А82-6055/2011 отмечается, что НК РФ не содержит запрета на вызов налоговым органом свидетелей в период приостановления проведения выездной налоговой проверки, на получение должностными лицами налогового органа в ходе налоговой проверки доказательств (в частности, протоколов допросов свидетелей), полученных другими налоговыми органами в результате проведения налоговых проверок других лиц. При необходимости допроса свидетеля по месту жительства (пребывания) вне юрисдикции налогового органа, проводящего налоговую проверку, может быть использован институт письменного поручения о допросе свидетеля в адрес налогового органа по месту жительства (месту пребывания) свидетеля.

Следует отметить, что Постановлением Правительства РФ от 16 марта 1999 года N 298 было утверждено [Положение](#) о порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля. В соответствии с указанным [Положением](#) свидетелям, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля, возмещаются расходы, понесенные ими в связи с явкой в налоговый орган. К таким расходам относятся расходы на проезд, наем жилого помещения. Кроме того, свидетелям выплачиваются суточные.

Важным процедурным моментом при проведении такого мероприятия налогового контроля, как допрос свидетеля, является предупреждение свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний. Отметка об этом должна содержаться в протоколе, удостоверенном подписью свидетеля. Важно отметить, что в отличие от [ГПК РФ](#) и [УПК РФ](#), которыми предусматривается уголовная ответственность за названные выше действия (бездействие), НК РФ предусматривает только налоговую ответственность, которая предусмотрена в [статье 128](#) НК РФ.

Статья 91. Доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки

#### Комментарий к [статье 91](#)

Комментируемая [статья](#) устанавливает правила доступа должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, на территории или в нежилые помещения лиц для проведения налоговой проверки. Названные правила сводятся к следующему.

Во-первых, должностные лица налоговых органов наделены правом доступа на территории или в помещения лиц - налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента, участника консолидированной группы налогоплательщиков для осуществления мероприятий налогового контроля, проводимых в рамках выездной налоговой проверки (подробнее о выездной налоговой проверке и порядке ее проведения смотри [комментарий к ст. 89](#) НК РФ). К таким мероприятиям относятся инвентаризация, осмотр территорий, помещений, а также объектов налогообложения, истребование документов, выемка документов и предметов.

Во-вторых, правом доступа на территории, в помещения лиц, в отношении которых проводится выездная налоговая проверка, обладают должностные лица налоговых органов, которым непосредственно поручено проведение такой налоговой проверки.

Факт поручения проведения выездной налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа конкретным должностным лицом формально закрепляется в решении о проведении выездной налоговой проверки <176>, в котором указываются основные сведения об этих должностных лицах (фамилии, имена, отчества, занимаемые должности, классные чины, специальные звания).

<176> [Форма](#) решения о проведении выездной налоговой проверки утверждена Приказом ФНС РФ от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892@.

Согласно [п. 24](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих

при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" доступ на территорию (в помещение) налогоплательщика возможен только в связи с проведением в отношении налогоплательщика выездной налоговой проверки. Следовательно, в контексте действующего законодательного регулирования осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки.

В-третьих, в комментируемой [статье](#) речь идет о праве доступа должностных лиц налоговых органов на территории или в нежилые помещения (производственные, складские и иные), используемые для осуществления предпринимательской деятельности либо связанные с содержанием объектов налогообложения. Доступ должностных лиц налоговых органов в жилые помещения строго регламентирован: это возможно только с согласия проживающих в них физических лиц, а помимо или против их воли - только в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения ([п. 5 комментируемой статьи](#)).

Контролирующие органы придерживаются позиции о возможности государственной регистрации юридического лица, местом нахождения которого является место жительства учредителя ([письмо](#) ФНС России от 23.09.2011 N ПА-21-6/293; [письмо](#) ФНС России от 23.05.2013 N АС-4-2/9355 "О мероприятиях налогового контроля"). Поэтому на практике часто встречаются ситуации, когда юридическое лицо регистрируется по адресу места жительства одного из ее учредителей. При этом, как указано ранее, законодательство о налогах и сборах запрещает доступ должностных лиц, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц. В соответствии со [ст. 288](#) и [п. 2 ст. 671](#) Гражданского кодекса Российской Федерации жилые помещения предназначены для проживания граждан. Юридическое лицо может использовать жилое помещение только для проживания граждан. Размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении предприятий, учреждений, организаций допускается только после перевода такого помещения в нежилое. Перевод помещений из жилых в нежилые производится в порядке, определяемом жилищным законодательством. В связи с этим возникает вопрос о законности проведения выездной налоговой проверки по такому адресу юридического лица и, соответственно, доступа должностных лиц в такие помещения в целях собирания доказательств.

Налоговый [кодекс](#) прямого ответа на данный вопрос не содержит, вместе с тем есть судебное решение, вынесенное в пользу налогового органа. ФАС Уральского округа в [Постановлении](#) от 24.09.2013 N Ф09-8732/13 обосновал принятое решение следующими аргументами. Во-первых, использование налогоплательщиком помещения в качестве офиса без соблюдения процедуры перевода данного помещения в категорию "нежилое" не может являться основанием для предоставления ему гарантий, предусмотренных [п. 5 ст. 91](#) НК РФ в отношении жилых помещений. Во-вторых, поскольку данное помещение используется в качестве офиса, то физические лица в нем не проживали.

И, наконец, в-четвертых, законным является требование должностных лиц налоговых органов обеспечить им доступ на территории, в помещения при условии предъявления ими определенных документов. До 01.01.2015 - при предъявлении решения о проведении выездной налоговой проверки и служебных удостоверений. С 01.01.2015 - при предъявлении служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки либо служебных удостоверений и мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего камеральную налоговую проверку на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, о проведении осмотра в случаях, предусмотренных [пунктами 8, 8.1 статьи 88](#) НК РФ. Указанное [Постановление](#) подлежит утверждению руководителем (заместителем руководителя) налогового органа <177>.

<177> [П. 6.4, 6.4.1](#) письма ФНС России от 17.07.2013 N АС-4-2/12837 "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками".

Налогоплательщик (плательщик сборов, налоговый агент) знакомится с решением о проведении в отношении его выездной налоговой проверки, в том числе сопоставляет данные о лицах, непосредственно уполномоченных на проведение такой проверки, содержащиеся в решении и предъявленных ему служебных удостоверениях должностных лиц налоговых органов. Предъявление должностными лицами налоговых органов решения о проведении налоговой проверки и своих служебных удостоверений является действием, определяющим начало проведения мероприятий налогового контроля в рамках выездной налоговой проверки.

Праву названных выше должностных лиц налоговых органов беспрепятственного доступа на территории, в помещения для проведения налоговой проверки корреспондирует обязанность лица, в отношении которого проводится проверка, обеспечить такой доступ. Неисполнение указанной обязанности влечет административную ответственность по [ст. 19.4.1](#) КоАП РФ ("Воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора), органа муниципального контроля"). Размер административного штрафа, предусмотренного названной [статьей](#), для граждан в размере от 500 до 1000 рублей; для должностных лиц - от 2000 до 4000 рублей; для юридических лиц - от 5000 до 10 000 рублей.

Незаконный отказ в доступе, а равно незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, влечет административную ответственность должностных лиц, предусмотренную [статьей 19.7.6 КоАП РФ](#).

Помимо привлечения к административной ответственности воспрепятствование доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территории и в помещения может иметь и иные неблагоприятные последствия для лица. Так, в соответствии с [п. 3 комментируемой статьи](#) в рассматриваемом случае руководитель проверяющей группы (бригады) составляет акт, подписываемый им и налогоплательщиком, на основании которого налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате, на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии. Если налогоплательщик отказывается подписать названный акт, в нем делается соответствующая запись. Таким образом, возможна ситуация, когда имеющиеся у налогового органа данные будут расходиться с реальным положением налогоплательщика, и сумма налогов, начисленная ему, может существенно отличаться не в его пользу.

Строгое неукоснительное соблюдение процессуальных положений [НК РФ](#), регламентирующих порядок проведения налоговых проверок, в том числе порядок доступа должностных лиц налоговых органов на территории, в помещения проверяемых лиц, крайне важен как для налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, так и для должностных лиц указанных органов, поскольку является важной гарантией соблюдения прав первых и законности действий вторых.

## Статья 92. Осмотр

### Комментарий к [статье 92](#)

[Пунктом 1 ст. 31](#) и [ч. 4 ст. 89](#) НК РФ предусмотрено право налоговых органов осуществлять осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения. Комментируемая [статья](#) устанавливает общие правила проведения должностными лицами налоговых органов осмотра не только территорий и помещений налогоплательщика, но и документов и предметов в рамках выездной налоговой проверки, а в установленных законом случаях - также в рамках камеральной налоговой проверки.

[НК РФ](#) не раскрывает содержания понятия осмотра, но называет цель его проведения. Представляется, что данное понятие можно определить следующим образом. Проводимый в рамках выездной налоговой проверки осмотр территорий, помещений, предметов и документов есть визуальное изучение должностными лицами налоговых органов указанных территорий, помещений, предметов и документов с целью выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты налоговой проверки.

Осмотр предметов, документов, помещений, местности и т.д. предусмотрен и уголовным процессуальным, и гражданским процессуальным, и арбитражным процессуальным законодательствами. Несмотря на различие в регламентации, данное действие относится к исследованию каких-либо документов, предметов, территорий и др. с целью получения доказательств либо к исследованию самих доказательств. Осмотр, проводимый должностными лицами налоговых органов, имеет своей целью исследование вопросов, поставленных в рамках выездной налоговой проверки, т.е. по сути - установление фактов нарушения законодательства РФ о налогах и сборах. Произведенные при осмотре фото- и киносъемка, видеозапись, снятые копии с документов, возможность осуществления которых предусмотрена [п. 4 комментируемой статьи](#), в соответствующих случаях могут служить доказательством наличия или отсутствия нарушений законодательства РФ о налогах и сборах, соблюдения прав лиц при проведении осмотра.

До 01.01.2015 должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика (участника консолидированной группы налогоплательщиков), в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

С 01.01.2015 должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку либо камеральную налоговую проверку на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в случаях, предусмотренных [пунктами 8 и 8.1 статьи 88](#) НК РФ, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

Осмотр документов и предметов в случаях, не предусмотренных [пунктом 1 статьи 92](#) НК РФ, в том числе в рамках камеральной налоговой проверки <178>, допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению

налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

<178> [Письмо](#) ФНС России от 17.07.2013 N AC-4-2/12837 "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками".

[Пунктом 2 комментируемой статьи](#) определены случаи и требования к осмотру, проводимому должностными лицами налоговых органов вне рамок налоговой проверки. Эти требования сводятся к следующему:

- вне рамок выездной налоговой проверки допускается осмотр только документов и предметов (но не территорий и помещений);
- указанные документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля (например, при проведении камеральной налоговой проверки);
- возможен осмотр предметов с согласия их владельца.

Обязательным требованием к проведению осмотра должностными лицами налоговых органов является присутствие не менее двух понятых (о статусе и требованиях к лицам, привлекаемым в качестве понятых, смотри [комментарий к ст. 98 НК РФ](#)).

Участие лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, или его представителя не является обязательным для проведения осмотра. Однако если названные лица заявили о своем желании реализовать предоставленное им законом право присутствовать при проведении осмотра, такая возможность им должна быть предоставлена.

В необходимых случаях для участия в проведении осмотра может быть привлечен специалист, т.е. лицо, обладающее специальными знаниями и навыками, не заинтересованное в исходе дела (смотри подробнее [комментарий к ст. 96 НК РФ](#)).

Результаты осмотра закрепляются в протоколе. Общие требования, предъявляемые к данному процессуальному документу, закреплены в [ст. 99](#) настоящего Кодекса. [Форма](#) Протокола осмотра территорий, помещений, документов, предметов приведена в приложении N 4 к Приказу ФНС России от 31.05.2007 N MM-3-06/338@.

Рассмотренные выше положения относятся к осмотру помещений, территорий, предметов, документов, проводимому в рамках выездной налоговой проверки.

Статья 93. Истребование документов при проведении налоговой проверки

Комментарий к [статье 93](#)

В соответствии с [пп. 6 п. 1 ст. 23 НК РФ](#), [пп. 4 п. 3 ст. 24 НК РФ](#) налогоплательщики и налоговые агенты обязаны представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов. Эта обязанность направлена на обеспечение налоговых органов информацией, необходимой им для осуществления налогового контроля.

Данной обязанности налогоплательщика (налогового агента) корреспондирует право должностных лиц налогового органа истребовать необходимые для налоговой проверки документы. Комментируемая [статья](#) устанавливает общие правила истребования документов.

Легального определения понятия "документ" в Налоговом кодексе не содержится. Согласно [п. 1 ст. 11 НК РФ](#) институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства. Согласно [статье 1](#) Федерального закона от 29.12.1994 N 77-ФЗ "Об обязательном экземпляре документов" под документом понимается материальный носитель с зафиксированной на нем в любой форме информацией в виде текста, звукозаписи, изображения и (или) их сочетания, который имеет реквизиты, позволяющие его идентифицировать, и предназначен для передачи во времени и в пространстве в целях общественного использования и хранения. Следует обратить внимание, что по смыслу норм законодательства о налогах и сборах нужно различать понятия "документ", "информация" и "сведения". Предметом истребования комментируемой [статьи](#) является только документ.

При обращении к положениям данной статьи остается непонятной сфера ее применения: в рамках каких видов налоговых проверок возможно истребование документов в порядке [статьи 93 НК РФ](#) - камеральной, выездной либо также проверки в рамках контроля сделок между взаимозависимыми лицами. С одной стороны, в диспозиции ст. 93 НК РФ отсутствует прямое указание на применение ее положений должностными лицами налоговых органов только в рамках выездной налоговой проверки. С другой стороны, исходя из содержания [статьи 88 НК РФ](#) в рамках камеральной налоговой проверки истребование документов по общему правилу запрещено. Вместе с тем устанавливается ряд исключений из общего правила, согласно которому в рамках



камеральной налоговой проверки возможно истребование налоговыми органами определенных документов. Норма [статьи 88 НК РФ](#) в части закрепления исключений из общего правила о запрете истребования документов в рамках камеральной налоговой проверки является специальной по отношению к норме [статьи 93 НК РФ](#), содержащей общее правило о возможности истребования документов в рамках налоговых проверок. Таким образом, по отношению к камеральным налоговым проверкам [статья 93 НК РФ](#) применяется только в части установления порядка и сроков направления требования и представления документов в налоговой орган. Что касается проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами ([пункт 1 статьи 105.17 НК РФ](#)), то согласно [п. 6 ст. 105.17 НК РФ](#) федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе направить налогоплательщику в порядке, предусмотренном [пунктами 1, 2 и 5 статьи 93 НК РФ](#), требование о представлении документации, предусмотренной [статьей 105.15 НК РФ](#), в отношении проверяемой сделки (группы однородных сделок). Данная норма предоставляет налоговым органам право истребования документации, предусмотренной [ст. 105.15 НК РФ](#) у самого налогоплательщика.

В отношении конкретного перечня документов, которые могут быть истребованы в рамках налоговых проверок, разъяснений в НК РФ не содержится.

Согласно [пп. 1 п. 1 ст. 31 НК РФ](#) предусмотрено право налоговых органов требовать документы по формам и (или) форматам в электронной форме, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов. В [п. 1 ст. 126 НК РФ](#) установлена ответственность за непредставление налоговому органу документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах.

Анализ названных выше и иных положений НК РФ позволяет выделить следующие основные правила относительно документов, истребуемых в порядке рассматриваемой [статьи](#):

- это документы, свидетельствующие о надлежащем исполнении лицом обязанности по уплате налога (подтверждающие основания, правильность исчисления налогов, своевременность их уплаты);
- документы относятся к тем налогам и тому периоду, в отношении которых проводится налоговая проверка.

При решении вопроса о необходимости предоставить истребуемые документы по запросу налоговых органов нужно учитывать следующие обстоятельства.

**А. Наличие обязанности налогоплательщика, плательщиков сборов, налоговых агентов представить документы должно быть предусмотрено законодательством о налогах и сборах.**

Из буквального толкования [п. 1 ст. 126 НК РФ](#) следует, что непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах ([ст. 1 НК РФ](#)), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных [статьями 119 и 129.4 НК РФ](#), влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ.

Обязанности налогоплательщика (плательщиков сборов, налогового агента) установлены [ст. 23, 24 НК РФ](#).

Обращаем Ваше внимание, что Федеральным [законом](#) от 02.04.2014 N 52-ФЗ в НК РФ внесены изменения, в соответствии с которыми установлена дополнительная обязанность, связанная с представлением документов бухгалтерского учета.

Так, согласно [пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ](#) организации обязаны представлять в налоговый орган по месту нахождения годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, за исключением случаев, когда организация в соответствии с Федеральным [законом](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" не обязана вести бухгалтерский учет.

Наличие обязанности, предусмотренной законодательством о налогах и сборах, нашло свое отражение в судебной практике.

Так, ФАС Западно-Сибирского округа в [Постановлении](#) от 26.03.2013 по делу N A03-7357/2012 указал, что налоговый орган должен учитывать, что исполнение требования в части документов, не предусмотренных налоговым законодательством, то есть в части [пункта 1 статьи 93 НК РФ](#) (в соответствии с которой налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика документы, не имеющие отношения к обязательствам последнего по исчислению и уплате налогов и сборов), является правом, а не обязанностью налогоплательщика.

Особого внимание заслуживает следующая правовая позиция ВАС РФ, изложенная в [Постановлении](#) от 05.02.2013 N 11890/12 по делу N A80-346/2011: документы, содержащие информацию о показателях хозяйственной деятельности налогоплательщика, которые могут быть использованы налоговым органом при проведении проверки данного налогоплательщика, подлежат представлению при их истребовании налоговым органом.

ВАС РФ в [Определении](#) от 10.05.2012 N ВАС-5036/12 по делу N A40-53212/11-115-174 отметил, что для

привлечения к ответственности за непредставление документов необходимо установить связь между запрашиваемыми документами и проверкой правильности исчисления и уплаты налогов, а также наличие обязанности, установленной нормативными актами, ведения запрашиваемых документов.

**Б. Документы должны быть в наличии у налогоплательщика, у него имеется реальная возможность представить их в указанный срок.**

ФАС Северо-Западного округа в [Постановлении](#) от 21.11.2013 по делу N А56-76288/2012 установил, что налогоплательщик был привлечен к ответственности за непредставление документов, в том числе журнала учета движения путевых листов. Вместе с тем из материалов дела не следовало, что налогоплательщик вел такой журнал, но не предъявил его. Суд учел [статьи 106, 109](#) НК РФ и пришел к выводу о незаконности привлечения к ответственности за непредставление данного документа.

ФАС Московского округа в [Постановлении](#) от 20.08.2013 по делу N А40-147172/12 отметил, что ответственность за непредставление истребованных документов применяется только в случае их наличия у налогоплательщика. В случае отсутствия документов оснований для привлечения к ответственности не имеется.

Суды придерживаются аналогичной позиции в случае непредставления истребуемых документов по причине их утраты вследствие пожара и залива помещения, в котором они хранились, или если они ранее были переданы государственным органам ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 07.10.2013 по делу N А41-25225/12, [Постановление](#) ФАС Московского округа от 12.08.2013 по делу N А40-82680/12-20-446).

ФАС Поволжского округа в [Постановлении](#) от 12.01.2010 по делу N А65-12966/2009 указал, что для привлечения к ответственности за непредставление документов необходимо установить наличие реальной возможности представить надлежащим образом заверенные копии документов с учетом объема затребованных документов.

Существуют отрицательные для налогоплательщика судебные решения, когда в случае невозможности представить документы в отсутствие фактического наличия, например при их нахождении в архиве, или если налогоплательщик не принял меры для восстановления утраченных документов <179>, или передал на аудиторскую проверку, поскольку нахождение документов на аудиторской проверке не исключает возможности сделать их копии для представления налоговому органу <180>.

-----  
<179> [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 28.04.2010 N Ф09-2782/10-С2 по делу N А07-10549/2009.  
<180> [Постановление](#) ФАС Центрального округа от 13.05.2009 по делу N А64-1509/08-16.

**В. Документы и сведения должны быть четко идентифицированы.**

Требование о представлении документов должно содержать четко определенный перечень документов (информации) с указанием их количества и наименования.

Как указал ФАС Центрального округа в [Постановлении](#) от 30.07.2013 по делу N А64-5847/2012, признавая требование налогового органа недействительным, "в требованиях о представлении документов налоговым органом не указано точное количество затребованных документов, требования не содержали точного наименования документов, реквизитов, иных индивидуализирующих признаков".

**Г. Требование налогового органа должно быть составлено в порядке, установленном ст. 10 НК РФ, а также Приказами ФНС России от 09.12.2010 N ММВ-7-8/700@ "Об утверждении Порядка направления налогоплательщику требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи", от 28.12.2010 N ММВ-7-6/773@ "Об утверждении Формата документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах".**

Таким образом, в силу отсутствия закрытого перечня документов, которые могут быть истребованы, необходимость представления документов (информации) оценивается в каждом конкретном случае самостоятельно налогоплательщиком, проверяемым лицом.

Истребование документов осуществляется посредством направления налоговыми органами требования о представлении документов проверяемому лицу. [Форма](#) Требования о представлении документов (информации) приведена в приложении N 5 к Приказу ФНС России от 31.05.2007 N ММ-3-06/338@. Таким образом, требование налогового органа о представлении документов в соответствии со [ст. 93](#) НК РФ должно быть письменным и в нем должны быть указаны конкретные документы, представление которых необходимо для налоговой проверки. Названное требование является ненормативным актом налогового органа и может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган или в суд.

Комментируемая [статья](#) устанавливает следующие способы направления требования: 1) передача руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или передача в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи; 2) если первым способом требование о представлении документов передать невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

В данной **статье** также установлены способы представления истребуемых документов: 1) представление лично или через представителя; 2) направление по почте заказным письмом; 3) представление в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

При этом представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

В случае, если истребуемые у налогоплательщика документы составлены в электронной форме по установленным ФНС России форматам, налогоплательщик вправе направить их в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

**Порядок** направления требования о представлении документов (информации) и порядка представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи утвержден Приказом ФНС России от 17.02.2011 N ММВ-7-2/168@. **Формат** описи документов, направляемых в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержден Приказом ФНС России от 29.06.2012 N ММВ-7-6/465@.

В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Срок для представления документов составляет 10 дней (20 дней - при налоговой проверке консолидированной группы налогоплательщиков) со дня получения соответствующего требования.

В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 или соответственно 20 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы.

В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков продление сроков осуществляется не менее чем на 10 дней.

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную **пунктом 1 статьи 126** НК РФ.

В случае отказа от представления или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном **статьей 94** НК РФ.

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговый орган оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет административную ответственность должностных лиц, предусмотренную **частью 1 статьи 15.6** КоАП РФ.

В ходе проведения налоговой проверки, иных мероприятий налогового контроля налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица (консолидированной группы налогоплательщиков) документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица (консолидированной группы налогоплательщиков). Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие обстоятельств непреодолимой силы.

Статья 94. Выемка документов и предметов

Комментарий к **статье 94**

В комментируемой **статье** НК РФ определены правовые основы проведения такого мероприятия налогового контроля, как выемка документов и предметов.

Легального определения выемки документов и предметов НК РФ не содержит. Выемка документов и предметов представляет собой проводимое в рамках выездной налоговой проверки действие налоговых органов, заключающееся в изъятии документов и предметов, имеющих отношение к налоговой проверке.

Определение изъятия документов можно найти в продолжающей действовать до сих пор **Инструкции** о порядке изъятия должностным лицом государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о

сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан, утвержденной письмом Минфина РСФСР от 26 июля 1991 г. N 16/176. Согласно [п. 1](#) данной Инструкции изъятие документов представляет собой административно-правовую меру воздействия, состоящую в принудительном лишении лиц возможности пользоваться и распоряжаться указанными документами. Перечень документов, которые могут быть изъяты должностными лицами налоговых органов, приведен в [п. 2](#) данной Инструкции. К ним отнесены: первичные документы, денежные документы, планы, сметы, декларации и иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также другие справочные материалы и расчеты, за исключением документов, содержащих сведения, составляющие государственную тайну, определенную в установленном законодательством порядке.

Как это следует из [п. 1 ст. 31](#) и [ч. 5 ст. 89](#) НК РФ, выемка документов производится налоговыми органами в случаях, когда у проверяющих должностных лиц есть достаточные основания полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены. Формальным основанием выемки является мотивированное постановление должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку, утвержденное руководителем (заместителем руководителя) этого органа.

Не сформировалось в правоприменении единого подхода по ряду процедурных вопросов проведения выемки документов и предметов.

Прежде всего это касается вопроса, может ли проводиться выемка документов без предварительного направления требования об их представлении ([п. 14 ст. 89](#), [п. 4 ст. 93](#), [п. 8 ст. 94](#) НК РФ).

В некоторых судебных решениях указано, что выемка может проводиться вне зависимости от того, было ли направлено требование о представлении документов, если есть основания полагать, что они могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены (например, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 04.05.2010 по делу N А05-17032/2009, [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 02.08.2010 по делу N А72-16467/2009). Вместе с тем существуют судебные решения, в соответствии с которыми проведение выемки без предварительного направления требования о представлении документов неправомерно (например, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 20.12.2011 N Ф09-8308/11 по делу N А34-689/11, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 01.07.2009 N Ф04-3822/2009(9598-А70-41) по делу N А70-6338/2008).

Еще один существенный процедурный вопрос, по-разному интерпретируемый на стадии правоприменения, относится к дискуссионному положению о том, должен ли налоговый орган в постановлении о выемке привести доказательства угрозы уничтожения, сокрытия, изменения или замены документов ([п. 14 ст. 89](#), [п. 4 ст. 93](#), [п. 1 ст. 94](#) НК РФ).

В соответствии с [п. 14 ст. 89](#) НК РФ при наличии у должностных лиц, осуществляющих выездную налоговую проверку, достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка.

В комментируемой статье установлено, что выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку ([п. 1 ст. 94](#) НК РФ), а также что если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов и у должностных лиц инспекции есть достаточные основания полагать, что документы могут быть уничтожены (сокрыты, заменены), то они производят выемку этих документов ([п. 8 ст. 94](#) НК РФ).

Упомянутые нормы НК РФ приводят к вопросу о необходимости указания в постановлении о выемке привести доказательства того, что документы могут быть уничтожены (сокрыты, заменены или изменены).

Административная правоприменительная практика (позиция ФНС России) исходит из того, что в постановлении о выемке **необязательно** приводить доказательства возможности уничтожения, сокрытия, изменения или замены документов. Имеются и судебные решения, подтверждающие эту позицию.

Однако в ряде судебных решений зафиксирована позиция, в соответствии с которой налоговый орган должен доказать в постановлении о выемке, что документы могут быть уничтожены (сокрыты, заменены или изменены).

Выемке документов и предметов, как правило, предшествуют осмотр, истребование документов (об этих процессуальных действиях - в [ст. 92](#) и [93](#) НК РФ).

По общему правилу должностные лица налоговых органов изымают копии документов. Случаи и порядок изъятия подлинников документов регламентированы в [пункте 8 комментируемой статьи](#).

Процедурными особенностями выемки являются:

а) обязательное присутствие лиц, у которых производится выемка документов и предметов;

б) обязательное присутствие не менее двух понятых;

в) выемка производится строго в дневное время. При этом НК РФ не устанавливает конкретного временного отрезка в течение суток, который бы признавался ночным временем в отличие от УПК РФ, в котором закреплено, что ночным временем признается промежуток времени с 22 до 6 часов по местному времени ([п. 21 ст. 5](#) УПК РФ).



До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. Права и обязанности лица, у которого производится выемка документов и предметов, помимо комментируемой статьи, определены также в [ст. 21](#) НК РФ ("Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)") и в [ч. 5 ст. 89](#) НК РФ. К ним относятся, например, право делать замечания, которые по требованию названного лица должны быть внесены в акт о выемке, скреплять печатью или подписью изымаемые документы, получить копию акта о выемке.

Правовой статус понятых и специалистов, которые также могут быть привлечены для участия в производстве выемки, предусмотрены [ст. 96](#) и [98](#) НК РФ соответственно.

До принудительного изъятия документов и предметов должностными лицами налоговых органов должны быть произведены следующие действия: истребование документов, предложение добровольной выдачи документов и предметов. И только в случае отказа лица от выполнения данных требований налоговых органов выемка производится принудительно.

В случае отказа лица выполнить упомянутые действия добровольно должностное лицо налогового органа вправе вскрыть помещения и иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов ([п. 4 ст. 94](#) НК РФ).

Результаты выемки документов и предметов оформляются процессуально в соответствии с предписаниями НК РФ ([пункты 6, 7, 9, 10 ст. 94](#) НК РФ).

## Статья 95. Экспертиза

### Комментарий к [статье 95](#)

В соответствии с [пунктом 1 комментируемой статьи](#) в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт.

Экспертиза - это проводимое экспертом (экспертами) исследование объектов с целью получения на основе специальных знаний информации о данных объектах и дачи заключения. Заключение эксперта - это вывод эксперта, отражающий ход и результаты проведенных исследований, содержащийся в письменном документе установленной законом формы <181>. Эксперт - источник доказательств, заключение эксперта - средство доказывания, доказательства - сведения о фактах, имеющих значение для правильного рассмотрения и разрешения дела, содержащиеся в заключении эксперта <182>.

<181> Молчанов В.В. Основы теории доказательств в гражданском процессуальном праве. М., 2012. С. 319 - 320.

<182> Там же.

Законодатель делает особый акцент на договорной основе привлечения эксперта, отмечая это как в [пункте 1](#), так и в [пункте 2 комментируемой статьи](#). Рекомендуемая форма договора об оказании экспертных услуг приведена в приложении N 1 к письму ФНС России от 17 июля 2013 года N АС-4-2/12837 "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками" (далее - письмо ФНС России N АС-4-2/12837).

Отметим следующую особенность юридической техники комментируемой [статьи](#). Законодатель прямо не указывает на незаинтересованность эксперта в исходе дела при осуществлении налогового контроля в отличие от прямого указания на отсутствие заинтересованности у специалиста и переводчика. Представляется, что эксперт точно так же, как и специалист и переводчик, является не заинтересованным в исходе дела лицом. Аргументом в поддержку этой позиции выступает закрепленное в НК РФ право проверяемого лица заявить отвод эксперту.

Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. При проведении выездной налоговой проверки экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Форма постановления о назначении экспертизы приведена в приложении N 9 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@.

В постановлении о назначении экспертизы указываются вопросы, поставленные перед экспертом, исходя из оснований для ее назначения, а также материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта. Вопросы, поставленные перед экспертом, не должны выходить за пределы его специальных познаний. Данные вопросы должны быть четко определенными и конкретными, а перечень их - полным. При необходимости формулировки указанных вопросов могут быть уточнены на основе предварительных (до вынесения постановления о назначении экспертизы) консультаций с экспертом.

Не допускается назначение экспертизы:

1) по вопросам бухгалтерского учета;

2) по вопросам права;

3) другим вопросам, познаниями по которым либо полномочиями по разрешению которых должны обладать проверяющие или иные специалисты налогового органа (юристы и др.) в соответствии с законодательством о налогах и сборах, их должностными обязанностями.

Предпочтение при назначении экспертизы должно отдаваться тем ее видам и вопросам, которые дают основания налоговому органу полагать, что результаты экспертизы позволят установить нарушения законодательства о налогах и сборах в крупных и особо крупных размерах.

Наиболее приоритетное значение имеют следующие виды экспертиз:

а) идентификационная экспертиза по установлению принадлежности товара к однородной группе товаров или контролируемому перечню товаров;

б) экспертиза по определению стоимости товара;

в) экспертиза по оценке стоимости недвижимого имущества, основных фондов, нематериальных активов, сметной стоимости строительства;

г) экспертиза по определению объема выполненных работ (услуг), количества произведенной продукции (добычи полезных ископаемых), товаров;

д) экспертиза информации на машинных носителях;

ж) криминалистическая экспертиза (почерковедческая, автороведческая, технико-криминалистическая).

В соответствии с [пунктом 6 комментируемой статьи](#) должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о ее назначении, должно ознакомить эксперта с его правами и обязанностями, установленными [пунктами 4, 5, 8 статьи 95 НК РФ](#), и предупредить его об установленной [статьей 129 НК РФ](#) ответственности за отказ от участия в проведении налоговой проверки или дачу заведомо ложного заключения, а также предупредить его, что в соответствии с [пунктом 4 статьи 102 НК РФ](#) утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную соответствующими федеральными законами.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 95 НК РФ](#) эксперт может быть привлечен для участия в любых действиях по осуществлению налогового контроля. Поскольку камеральная проверка является одной из форм такого контроля ([пункт 1 статьи 82 НК РФ](#)), то проведение экспертизы в рамках камеральной налоговой проверки также является правомерным ([письмо](#) ФНС России от 29 декабря 2012 года N АС-4-2/22690 "О налоговых проверках").

Приведенный вывод из ненормативного правового акта ФНС России находит свое подтверждение в судебной практике. Так, ФАС Центрального округа в [Постановлении](#) от 18 апреля 2013 года по делу N АЗ6-3466/2012 указал, что налоговые органы не вправе произвольно, безосновательно изменять содержание сделки, в том числе согласованную стоимость работ, в отсутствие надлежащих доказательств притворности сделок. Суд установил, что налоговым органом в рамках камеральной налоговой проверки вынесено постановление о назначении строительно-технической экспертизы, на разрешение которой был поставлен вопрос о соответствии актов о приемке выполненных работ нормативным требованиям, установленным в области ценообразования и сметного нормирования в строительстве. На основании экспертного заключения налоговый орган пришел к выводу о том, что сформированная стоимость заявленных объемов работ, указанных в актах о приемке выполненных работ, не соответствует реальной стоимости работ, определенной экспертами. Суд, оценивая экспертное заключение, указал, что оснований для проведения строительно-технической экспертизы определения стоимости работ у налогового органа не имелось, так как акты о приемке выполненных работ подписаны налогоплательщиком без замечаний, работы приняты в объеме, указанном в актах о приемке выполненных работ, следовательно, налогоплательщик обязан оплатить их в размере, определенном договором подряда. Оставляя кассационную жалобу налогового органа без удовлетворения, суд подчеркнул, что в сфере предпринимательской деятельности хозяйствующие субъекты сами вправе определять формы гражданско-правовых взаимоотношений между собой, которые влекут определенные налоговые последствия.

При производстве экспертизы эксперт имеет следующие права:

1) право знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы;

2) право заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов;

3) право при установлении при производстве экспертизы имеющих значение для дела обстоятельств, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение;

4) право отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Материалы для проведения экспертизы предоставляются в распоряжение эксперта должностным лицом налогового органа, проводящим налоговую проверку. Материалы для проведения экспертизы должны быть получены на законных основаниях. Если предоставленных материалов недостаточно для проведения

экспертизы по поставленным вопросам в полном объеме, они могут быть представлены на основании ходатайства эксперта должностным лицом налогового органа, вынесшего постановление о назначении экспертизы.

Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, знакомит с этим постановлением проверяемое лицо и разъясняет его права, о чем составляет протокол. **Форма** Протокола об ознакомлении проверяемого лица с Постановлением о назначении экспертизы и о разъяснении его прав приведена в приложении N 10 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@.

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право (**пункты 4, 5, 7, 8 статьи 95 НК РФ**):

- 1) заявить отвод эксперту;
- 2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- 3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- 4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- 5) знакомиться с заключением эксперта.

Объяснения, возражения и ходатайства проверяемого лица, представленные в связи с экспертизой, приобщаются к материалам выездной налоговой проверки.

В случае удовлетворения заявления проверяемого лица об отводе эксперта, удовлетворения просьбы о назначении эксперта из числа лиц, указанных проверяемым лицом, представления проверяемым лицом дополнительных вопросов для получения по ним заключения эксперта в постановление о назначении экспертизы вносятся соответствующие изменения. Рекомендуемая **форма** Постановления о внесении изменений в постановление о назначении экспертизы приведена в приложении N 2 к письму ФНС России N АС-4-2/12837.

В соответствии с **пунктом 8 комментируемой статьи** эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в их результате выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

В соответствии с **пунктом 9 комментируемой статьи** заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляется проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы. Текст соответствующего заключения приобщается к материалам выездной налоговой проверки.

При удовлетворении просьбы проверяемого лица о постановке дополнительных вопросов эксперту в постановление о назначении экспертизы вносятся соответствующие изменения.

Эксперт может отказаться от дачи заключения, если представленные ему материалы, относящиеся к предмету экспертизы, являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы. Отказ от дачи заключения оформляется в виде письменного сообщения о невозможности дать заключение.

В соответствии с **пунктом 10 комментируемой статьи** дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту.

Дополнительная экспертиза проводится только в отношении тех вопросов, которые полностью или частично оставлены без ответа в заключении эксперта либо ответы по которым должны быть уточнены на основе дополнительного исследования.

Если заключение эксперта необоснованно или вызывает сомнение в правильности, например, выявляются существенные несоответствия между этим заключением и иной информацией о проверяемом налогоплательщике, которой располагает налоговый орган, либо другие обстоятельства, дающие основания полагать, что данное заключение является необоснованным, должностное лицо налогового органа обязано назначить повторную экспертизу. Проведение повторной экспертизы предполагает новое исследование вопросов, составлявших предмет первоначальной экспертизы, и поручается другому эксперту.

Дополнительная и повторная экспертизы назначаются с соблюдением требований, предусмотренных **статьей 95 НК РФ**.

В постановлении о назначении дополнительной или повторной экспертизы также должны быть приведены основания, по которым соответствующая экспертиза оказалась необходимой.

При назначении дополнительной или повторной экспертизы постановление выносится по установленной форме. **Форма** постановления о назначении экспертизы приведена в приложении N 9 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@.

К содержанию постановления о назначении дополнительной (повторной) экспертизы, назначаемой по ходатайству проверяемого налогоплательщика, предъявляются аналогичные требования.

Отказ эксперта от участия в проведении налоговой проверки влечет налоговую ответственность, предусмотренную [пунктом 1 статьи 129 НК РФ](#).

Дача экспертом заведомо ложного заключения влечет налоговую ответственность, предусмотренную [пунктом 2 статьи 129 НК РФ](#).

Статья 96. Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля

Комментарий к [статье 96](#)

В соответствии с [пунктом 1 комментируемой статьи](#) в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении камеральных и выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Законодатель делает особый акцент на договорной основе привлечения специалиста, отмечая это как в [пункте 1](#), так и в [пункте 2 комментируемой статьи](#), а также на его незаинтересованности в исходе дела. Рекомендуемая [форма](#) договора об оказании услуг специалистом (подряда со специалистом) приведена в приложении N 3 к письму ФНС России от 17 июля 2013 года N АС-4-2/12837. Расходы, возникшие у налоговых органов в связи с привлечением специалиста, возмещаются в соответствии с [Положением](#) о порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 16 марта 1999 года N 298.

Специалист - это лицо, привлекаемое должностным лицом налогового органа для получения консультаций, пояснений и оказания непосредственной технической помощи (фотографирования, составления планов и схем, отбора образцов для экспертизы, оценки имущества) <183>. Специалист привлекается в необходимых случаях при осмотре письменных или вещественных доказательств, назначении экспертизы, допросе свидетелей <184>. Специалист дает должностному лицу налогового органа консультацию в устной или письменной формах, исходя из профессиональных знаний, без проведения специальных исследований, то есть без совершения самостоятельных процессуальных действий, принимает непосредственное участие в проводимых налоговым органом выездных и камеральных налоговых проверках. Данное обстоятельство отличает специалиста от эксперта.

-----  
<183> Толковый словарь гражданского процесса / Авт.-сост. К.А. Лебедь. М.: Издательский дом "Городец", 2007. С. 171 - 172.

<184> Там же.

Приведенные тезисы находят подтверждение в сложившейся судебной практике. ФАС Поволжского округа в [Постановлении](#) от 9 сентября 2008 года N А57-365/08-33 указал, что важнейшее различие между специалистом и экспертом заключается в том, что специалист не выдает заключения. Это делает только эксперт. В соответствии с [пунктом 8 статьи 95 НК РФ](#) эксперт в своем заключении излагает суть проведенных исследований, сделанные выводы и обосновывает ответы на поставленные вопросы. Эксперт формирует доказательственную базу. В отличие от него специалист не проводит исследования и не дает заключений, а лишь содействует проведению налогового контроля. Следовательно, если налоговый орган выносит решение о привлечении специалиста в соответствии со [статьей 96 НК РФ](#), а привлеченное лицо составляет заключение, в котором содержатся обоснованные ответы на поставленные вопросы, такое действие налогового органа следует рассматривать как привлечение эксперта в нарушение порядка проведения экспертизы. ФАС Северо-Западного округа в [Постановлении](#) от 24 июля 2013 года по делу N А66-8173/2011, признавая позицию налогового органа неправомочной, указал, что в данном случае специалист был привлечен не для осуществления конкретных действий по осуществлению налогового контроля, а фактически для проведения экспертизы подписей на первичных документах. Вместе с тем в таких случаях в соответствии со [статьей 95 НК РФ](#) должен быть привлечен эксперт, что не было сделано налоговым органом.

В соответствии с [письмом](#) ФНС России от 17 июля 2013 года N АС-4-2/12837 "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками" специалист может привлекаться для участия в проведении следующих мероприятий налогового контроля: осмотра, выемки документов и предметов. Представляется, что данный перечень мероприятий налогового контроля не является закрытым, так, законодательство о налогах и сборах не регламентирует "необходимые случаи" участия специалиста при проведении названных мероприятий. Таким образом, налоговый орган при осуществлении возложенной на него функции выявления налоговых правонарушений во всех случаях, когда необходимы специальные знания и навыки, обязан воспользоваться предоставленным ему правомочием и привлечь к осмотру специалистов для исключения необоснованного возложения на лицо дополнительных обязательств (



[Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 сентября 2007 года N А19-4403/07-56-Ф02-6669/07 по делу N А19-4403/07-56) <185>.

<185> Долгополов О.И. [Выездная налоговая проверка](#) (законодательство, особенности, судебная практика) // СПС "КонсультантПлюс". 2013.

Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

Отказ специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет ответственность, предусмотренную [статьей 129](#) НК РФ.

Статья 97. Участие переводчика

Комментарий к [статье 97](#)

Переводчик - лицо, владеющее языком, знание которого необходимо при проведении мероприятий налогового контроля.

В соответствии с [письмом](#) ФНС России от 17 июля 2013 года N АС-4-2/12837 "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками" переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, или лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица. Значимость критерия незаинтересованности переводчика отмечена в [Определении](#) Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 апреля 2011 года N ВАС-18190/10.

В соответствии со [статьей 68](#) Конституции РФ государственным языком на всей территории РФ является русский язык. В соответствии с [пунктом 1 части 1 статьи 3](#) Федерального закона от 1 июня 2005 года N 53-ФЗ "О государственном языке Российской Федерации" государственный язык Российской Федерации подлежит обязательному использованию в деятельности федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, иных государственных органов, органов местного самоуправления, организаций всех форм собственности, в том числе в деятельности по ведению делопроизводства. Совокупность приведенных норм означает, что русский язык используется в работе органов государственной власти, на нем издаются официальные документы.

В соответствии со [статьей 97](#) НК РФ в необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик. Рекомендуемая [форма](#) договора об оказании услуг переводчиком приведена в приложении N 3 к письму ФНС России от 17 июля 2013 года N АС-4-2/12837.

Помимо вознаграждения переводчик имеет право на выплату суточных, а также на компенсацию расходов на проезд и проживание, которые связаны с явкой в налоговый орган ([пункт 1 статьи 131](#) НК РФ). Указанные выплаты производятся налоговым органом по выполнению переводчиком своих обязанностей за счет средств федерального бюджета ([пункт 4 статьи 131](#) НК РФ).

Порядок и размеры выплат переводчикам предусмотрены [Положением](#) о порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 16 марта 1999 года N 298. [Нормативы](#) уплаты денежного вознаграждения переводчиков установлены Постановлением Минтруда России от 18 февраля 2000 года N 19.

Отметим ряд особенностей юридической техники комментируемой статьи. С одной стороны, законодатель делает акцент на договорной основе привлечения переводчика ([пункт 1 статьи 97](#) НК РФ). С другой стороны, уже в [пункте 3 статьи 97](#) НК РФ указывается, что переводчик "обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа". Представляется, что договорная основа отношений между должностным лицом и переводчиком налогового органа не может предусматривать назначения последнего. Обязанность переводчика явиться по вызову основывается не на его назначении, а на положениях договора. Другая особенность юридической техники заключается в том, что положения НК РФ не раскрывают сущности понятия "необходимый случай", то есть тех обстоятельств, при которых не обойтись без привлечения переводчика. Указанная проблема решена в судебной практике. Так, Девятый арбитражный апелляционный суд в [Постановлении](#) от 5 февраля 2014 года N 09АП-47523/2013 по делу N А40-131014/13 указал, что налоговое законодательство не содержит обязанности для налогоплательщика представлять СМР (типовую форму международной транспортной накладной - утверждена [Конвенцией](#) "О договоре международной дорожной перевозки грузов" от 19 мая 1956 года) вместе с ее переводом на русский язык. По мнению суда, СМР не является основным документом, подтверждающим расходы налогоплательщика. Таким образом, суд признал довод налогового органа о неправомерном отнесении налогоплательщиком на расходы услуги, оказанные по СМР, необоснованным ввиду отсутствия перевода СМР на русский язык, для получения которого налоговый

орган мог воспользоваться своим правом на привлечение переводчика ([пункт 1 статьи 97 НК РФ](#)). Подобную позицию судов можно обнаружить в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 15 июня 2009 года N КА-А40/5288-09, [Постановлении](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 10 июля 2009 года по делу N А33-11586/08.

Таким образом, на основе анализа судебной практики можно констатировать, что привлечение переводчика для участия в действиях по осуществлению налогового контроля является обязанностью налогового органа.

В [письме](#) ФНС России от 17 июля 2013 года N АС-4-2/12837 указывается, что переводчик может привлекаться для участия в проведении следующих мероприятий налогового контроля: допроса свидетеля, осмотра, выемки документов и предметов. Представляется, что данный перечень мероприятий налогового контроля не является закрытым, так, законодательство о налогах и сборах, как уже отмечалось, не регламентирует "необходимые случаи" участия переводчика при проведении названных мероприятий.

В соответствии с [пунктом 4 комментируемой статьи](#) переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в соответствующем протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика.

Отказ переводчика от участия в проведении налоговой проверки, осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влекут ответственность, предусмотренную [статьей 129 НК РФ](#).

## Статья 98. Участие понятых

### Комментарий к [статье 98](#)

Легальное определение понятия "понятой" содержится в [части 1 статьи 60 УПК РФ](#), в соответствии с которой понятым признается не заинтересованное в исходе уголовного дела лицо, привлекаемое дознавателем, следователем для удостоверения факта производства следственного действия, а также содержания, хода и результатов следственного действия.

Представляется, что участию понятого в действиях налогового контроля сущностно придается аналогичный смысл.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 98 НК РФ](#) при проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных НК РФ, вызываются понятые. Данное положение НК РФ отличает статус понятого от статусов специалиста, эксперта и переводчика при производстве налогового контроля, так как четко регламентирует случаи привлечения понятого. К таким случаям в соответствии с НК РФ отнесены: производство осмотра ([статья 92 НК РФ](#)) и производство выемки документов и предметов ([статья 94 НК РФ](#)).

В соответствии с [пунктом 2 комментируемой статьи](#) понятые вызываются в количестве не менее двух человек.

В соответствии с [пунктом 3 комментируемой статьи](#) в качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица, однако согласно [пункту 4 этой же статьи](#) не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов. Применение названных норм судами сформировало противоречивую судебную практику.

Так, ФАС Волго-Вятского округа в [Постановлении](#) от 2 июля 2013 года по делу N А11-5044/2012 отказал в признании недействительным решения налогового органа, принятого по результатам выездной налоговой проверки, отклонив доводы о том, что налоговый орган при составлении протокола осмотра территорий в качестве понятого привлек своего сотрудника (водителя), чем нарушил запрет, установленный в [пункте 4 статьи 98 НК РФ](#). Как указал суд, водитель не является должностным лицом налогового органа, а доказательств какой-либо заинтересованности указанного лица в исходе дела налогоплательщик не представил. Аналогичная позиция содержится в [Постановлении](#) ФАС Волго-Вятского округа от 30 ноября 2013 года по делу N А31-13075/2012.

Противоположную позицию содержит [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 9 февраля 2010 года N А75-6187/2009, в котором суд указал, что работники инспекции, даже не будучи должностными лицами, не могут выступать в качестве понятых при проведении осмотра помещений налогоплательщика. Как отметил суд, все работники налогового органа находятся в непосредственной служебной зависимости от руководителя налогового органа, к полномочиям которого относится вынесение решения о привлечении либо об отказе в привлечении к налоговой ответственности по результатам проверки, следовательно, существует вероятность заинтересованности таких понятых в исходе осмотра.

В соответствии с [письмом](#) ФНС России от 17 июля 2013 года N АС-4-2/12837 "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками" (далее - письмо ФНС России N АС-4-2/12837) понятые:

1) обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии;

2) вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол;

3) могут быть опрошены по указанным обстоятельствам в случае необходимости.

Статья 99. Общие требования, предъявляемые к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля

#### Комментарий к [статье 99](#)

Положения комментируемой [статьи](#) устанавливают общие требования, предъявляемые к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля. Приводим некоторые виды протоколов:

- 1) протокол допроса свидетеля;
- 2) протокол осмотра помещений, документов, предметов;
- 3) протокол выемки документов и предметов;
- 4) протокол об ознакомлении проверяемого лица с постановлением о назначении экспертизы и о разъяснении его прав и т.д.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 99](#) НК РФ протоколы составляются на русском языке. Однако это не препятствует тому, чтобы он был одновременно составлен и на иностранном языке.

В соответствии с [пунктом 2 комментируемой статьи](#) в протоколе указываются:

- 1) его наименование (например, "Протокол допроса свидетеля");
- 2) место и дата производства конкретного действия;
- 3) время начала и окончания действия (например, "Допрос был начат в 12 час. 00 мин. и окончен в 14 час. 30 мин. 11 ноября 2014 года");
- 4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол. Протокол составляется должностным лицом, непосредственно осуществляющим то или иное действие в ходе проведения налогового контроля;
- 5) фамилия, имя, отчество каждого лица (например, свидетеля, понятого, эксперта, специалиста, переводчика, а также лица, в отношении которого осуществляется та или иная форма налогового контроля), участвовавшего в действии (например, в качестве специалиста) или присутствовавшего при его проведении (например, понятых), а в необходимых случаях - его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком. Обязательный порядок указания названных реквизитов особо подчеркивает ФНС России ([письмо](#) ФНС России от 25 октября 2012 года N АС-3-2/3866@);
- 6) содержание действия, последовательность его проведения. Например, если производится выемка документов, то нужно охарактеризовать как процесс самой выемки, так и очередность тех или иных действий по фактическому изъятию документов;

7) выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства. Например: "В ходе допроса свидетеля были выявлены следующие факты..." (и далее следует их подробное описание). В протокол заносятся сведения о фактах и обстоятельствах, имеющие значение для рассмотрения дела.

Указание названных реквизитов в протоколе имеет большое значение, так как несоблюдение общих требований, предъявляемых к протоколу, лишает его силы процессуального документа, а значит, и возможности использования при рассмотрении дела о нарушении законодательства о налогах и сборах в суде. Доказательственное значение такого процессуального документа, как протокол, составленный при производстве действий по осуществлению налогового контроля, подчеркивает и судебная практика. Так, ФАС Северо-Западного округа в [Постановлении](#) от 8 июля 2013 года по делу N А56-55516/2012 признал позицию налогового органа, считающего, что факт отсутствия налогоплательщика по определенному адресу подтверждается актом осмотра, неправомерной. Суд указал, что на момент проведения осмотра должностные лица налогового органа располагали информацией о том, в каком из помещений в строении находится налогоплательщик. Однако, как следует из акта, это помещение они не осматривали, указав, что проверено здание в целом. Протокол осмотра в материалы дела не представлен. Суд указал, что акт осмотра протоколом не является. В нем не приведена информация о содержании проведенных налоговым органом действий и последовательности их исполнения, как того требует [подпункт 6 пункта 2 статьи 99](#) НК РФ. К нему не приложены пояснения собственника. Указанное в акте время осмотра ограничено 50 минутами (с 10.10 до 11.00), в то время как у налогоплательщика установлен режим рабочего времени с 11.30 до 20.00.

[Пункты 3 и 4 комментируемой статьи](#), являясь правилами-гарантиями, устанавливают:

- 1) прочтение протокола всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении;
- 2) право указанных лиц делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу;
- 3) подписание протокола составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении.

В соответствии с [пунктом 5 комментируемой статьи](#) к протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия.

## Статья 100. Оформление результатов налоговой проверки

### Комментарий к [статье 100](#)

Положения комментируемой [статьи](#) устанавливают общий порядок оформления результатов таких форм налогового контроля, как выездная налоговая проверка и камеральная налоговая проверка. Распространение положений комментируемой статьи на оформление результатов камеральной налоговой проверки стало возможным после вступления в силу с 1 января 2007 года Федерального [закона](#) от 27 июля 2006 года N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" (далее - Закон).

В [пункте 1 комментируемой статьи](#) в общем виде определен круг лиц, уполномоченных составлять заключительный акт налоговой проверки. Под должностными лицами налоговых органов в данном случае понимаются: 1) при проведении камеральной налоговой проверки - сотрудники налогового органа, проводившие названную проверку в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа; 2) при проведении выездной налоговой проверки - сотрудники налогового органа, проводившие названную проверку в соответствии с их служебными обязанностями на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которое должно содержать должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки ([абзац 5 пункта 2 статьи 89 НК РФ](#)).

Новеллой законодательства о налогах и сборах является введение дефиниции "консолидированная группа налогоплательщиков", обозначающая субъекта налоговых правоотношений, налоговый контроль в отношении которого осуществляется в особом порядке.

В соответствии с [пунктом 1 комментируемой статьи](#) основаниями составления акта налоговой проверки выступают: 1) справка о проведенной выездной налоговой проверке, в том числе консолидированной группы налогоплательщиков (приведена в [приложении N 2](#) к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@); 2) окончание камеральной налоговой проверки. В названном [пункте](#) также произведена дифференциация сроков, в течение которых должностные лица налоговых органов обязаны составить акт налоговой проверки: 1) для выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке; 2) для выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков в течение трех месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке; 3) для камеральной налоговой проверки в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки (в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения такой проверки).

В соответствии с [пунктом 2 комментируемой статьи](#) акт налоговой проверки должен быть подписан:

1) всеми должностными лицами налоговых органов, непосредственно проводившими выездную налоговую проверку, в том числе консолидированной группы налогоплательщиков, камеральную налоговую проверку. Акт выездной налоговой проверки также должен быть подписан сотрудниками органа внутренних дел (в случае если они привлекались к проведению проверки), за исключением сотрудников органа внутренних дел, которые привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку. В случае если сотрудники органа внутренних дел изложили свое мнение в заключении, оно должно быть приобщено к материалам проверки, остающимся в налоговых органах и органах внутренних дел;

2) лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем) - руководителем проверяемой организации, индивидуальным предпринимателем или их представителями ([статьи 26 - 29 НК РФ](#)), а если проводилась проверка консолидированной группы налогоплательщиков, то ответственным участником этой группы или его представителем ([статьи 26 - 29 НК РФ](#)).

В случае отказа руководителя проверяемой организации (индивидуального предпринимателя), ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков или их представителей подписать акт налоговой проверки должностное лицо налогового органа, составившее этот акт, обязано сделать в акте запись о таком отказе. Точно таким же образом разрешается вопрос в случае, когда проверяемое лицо хотя и подписало акт налоговой проверки, но уклоняется от его получения.

Еще одной новеллой законодательства о налогах и сборах является то, что перечень реквизитов акта налоговой проверки теперь прямо поименован в [пункте 3 статьи 100 НК РФ](#), в соответствии с которым в акте налоговой проверки указываются:

1) дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;



2) полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица (участников консолидированной группы налогоплательщиков). В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

3) фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

4) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);

5) дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);

6) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

7) период, за который проведена проверка;

8) наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;

9) даты начала и окончания налоговой проверки;

10) адрес места нахождения организации (участников консолидированной группы налогоплательщиков) или места жительства физического лица;

11) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

12) документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

13) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, [Инструкция](#) Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10 апреля 2000 года N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах", утвержденная Приказом МНС России от 10 апреля 2000 г. N АП-3-16/138, устанавливавшая ранее единые требования к составлению и форме акта выездной налоговой проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, утратила силу с 30 августа 2007 года.

Такая юридическая техника позволяет считать перечень приведенных реквизитов акта налоговой проверки обязательным, а значит, увеличивающим количество оснований, по которым налогоплательщик может обжаловать решение о привлечении к налоговой ответственности, вынесенное на основе такого акта. Отметим, что в соответствии с [пунктом 14 статьи 101 НК РФ](#) несоблюдение реквизитов акта не является безусловным основанием для отмены решения налогового органа.

В соответствии с [пунктом 3.1 статьи 100 НК РФ](#) к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

[Статья 102 НК РФ](#), предусматривая жесткую регламентацию оборота конфиденциальной информации, содержащей сведения, составляющие налоговую тайну, не препятствует сбору и использованию налоговыми органами в качестве доказательств документов, подтверждающих факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. Указанная регламентация не препятствует выполнению налоговыми органами [пункта 3.1 статьи 100 НК РФ](#) о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки нарушения указывались в акте как документально подтвержденные. Более того, [подпункт 3 пункта 1 статьи 102 НК РФ](#) исключает из состава сведений, составляющих налоговую тайну, сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах.

Налоговым органам при применении [пункта 3.1 статьи 100 НК РФ](#) необходимо учитывать, что конкретный документ наряду со сведениями о нарушениях (сведениями, подтверждающими факты нарушений) законодательства о налогах и сборах, выявленными в ходе проверки, может содержать информацию, содержание которой не имеет доказательственного значения, и при этом одновременно составляет банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, либо относится к персональным данным физических лиц. Именно такие документы прилагаются к акту налоговой проверки в виде заверенных налоговым органом выписок. Данное обстоятельство подтверждается судебной практикой. Так, в [Постановлении](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 8 июля 2013 года по делу N А53-28709/2012 суд признал позицию налогового органа неправомочной, так как последний полагал, что основания для направления обществу полного анализа расчетного счета и допросов свидетелей отсутствовали, поскольку содержащиеся в указанных документах сведения отражены в акте выездной налоговой проверки. В качестве обоснования позиции суда выступила позиция ВАС РФ ([решение](#) ВАС РФ от 24 января 2011 года N ВАС-16558/10), согласно которой налоговый орган обязан в силу прямого указания в [пункте 3.1 статьи 100 НК РФ](#) без обращения к нему проверяемого

налогоплательщика направлять с актом проверки документы, подтверждающие факт налогового правонарушения, и выписки из них в случаях возникновения необходимости сохранения охраняемой законом тайны. Представленные налоговым органом налогоплательщику выписки протоколов допросов свидетелей и банковских счетов не связаны с сохранением банковской, налоговой или иной охраняемой законом тайны третьих лиц. Таким образом, отсутствие у общества копий документов, подтверждающих факты допущенных им нарушений, в полном объеме не позволило ему в полной мере реализовать свое право на представление объяснений (возражений) по сведениям, содержащимся в этих документах, и оценить их влияние на обоснованность выводов акта проверки.

Кроме того, выписка должна содержать техническую информацию, идентифицирующую документ.

То есть выписка из документа, составленная по правилам [пункта 3.1 статьи 100 НК РФ](#):

содержит сведения, идентифицирующие документ;

содержит сведения о нарушениях (сведения, подтверждающие факты нарушений) законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, которые при этом могут одновременно составлять банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, либо относиться к персональным данным физических лиц;

не содержит информацию, не имеющую отношения к делу о налоговом правонарушении и которая при этом одновременно составляет банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц либо относится к персональным данным физических лиц.

Например, выписка по операциям на счете в банке, запрошенная согласно [статье 86 НК РФ](#), содержит сведения обо всех операциях на счете в банке за определенный период. В том случае, если в качестве доказательств по делу о налоговом правонарушении используются сведения об отдельных операциях на счете, документ прилагается к акту налоговой проверки в виде выписки. Однако в том случае, если имеющий отношение к делу о налоговом правонарушении факт может быть подтвержден только полной выпиской по операциям на счете (например, факт осуществления транзитных платежей только либо преимущественно между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций), документ должен быть приложен к акту налоговой проверки в полном объеме.

В соответствии с [пунктом 4 комментируемой статьи](#) форма ([приложения N 4 и N 5](#) к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 года N САЭ-3-06/892@) и требования ([приложение N 6](#) к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 года N САЭ-3-06/892@) к составлению акта налоговой проверки устанавливаются ФНС России. В соответствии с названными требованиями (далее - Требования) акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах и иных имеющих значение обстоятельств, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на [статьи НК РФ](#), предусматривающие ответственность за выявленные налоговые правонарушения.

При проверке организации, включая ее филиалы и представительства, акт по результатам налоговой проверки составляется с учетом фактов, установленных в ходе проверки филиалов и представительств, изложенных в разделах акта. Раздел акта по результатам налоговой проверки филиала (представительства) оформляется в общеустановленном порядке и подписывается должностными лицами налогового органа, проводившими проверку филиала (представительства), и руководителем (уполномоченным им лицом или представителем организации) филиала (представительства).

Акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки должен быть составлен на бумажном носителе на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц.

В акте выездной (повторной выездной) налоговой проверки не допускаются поправки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями проверяющего (руководителя проверяющей группы (бригады) и проверяемого лица (его представителя)).

Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению в акте выездной (повторной выездной) налоговой проверки с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу, котируемому Банком России для соответствующей иностранной валюты по отношению к рублю.

В случае необходимости использования в тексте акта сокращенных наименований и общепринятых аббревиатур при первом употреблении соответствующее словосочетание приводится полностью с одновременным указанием в скобках его сокращенного наименования или аббревиатуры, используемых далее по тексту.

Акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

Вводная часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом лице, его филиале, представительстве и должна содержать:

1) номер акта проверки (присваивается акту при его регистрации в налоговом органе);

- 2) наименование места составления акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки;
- 3) дату акта проверки (под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими проверку);
- 4) должности, фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их классные чины (при наличии), с указанием руководителя проверяющей группы (бригады), а также наименование налогового органа, который они представляют. В случае привлечения к проведению налоговой проверки сотрудников органов внутренних дел во вводной части акта указываются их должности, фамилии, имена, отчества, а также наименование правоохранительного органа, который они представляют;
- 5) дату и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки, в случае внесения в указанное решение изменений (дополнений) решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа приводится дата и номер такого решения;
- 6) полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее филиала, представительства помимо наименования организации указывается полное и сокращенное наименование проверяемого филиала, представительства. При проведении проверки консолидированной группы налогоплательщиков указывается наименование ответственного участника консолидированной группы, а также иных участников группы;
- 7) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- 8) код причины постановки на учет (КПП);
- 9) указание на вопросы проверки: "по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов (указание перечня проверяемых налогов и сборов либо указание на проведение выездной налоговой проверки "по всем налогам и сборам");
- 10) период, за который проведена проверка, с указанием конкретных дат;
- 11) указание на то, что проверка проведена в соответствии с **НК** РФ, иными актами законодательства о налогах и сборах;
- 12) место проведения проверки (указать, где проводилась проверка - либо на территории (в помещении) проверяемого лица, либо по месту нахождения налогового органа);
- 13) даты начала и окончания проверки. При этом датой начала проверки является дата вынесения решения о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки. Датой окончания проверки является дата составления проверяющим (руководителем проверяющей группы (бригады)) справки о проведенной проверке. В случае, если по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа выездная (повторная выездная) налоговая проверка была приостановлена, а в дальнейшем возобновлена, то приводятся дата и номер соответствующих решений, а также период, на который данная проверка была приостановлена. При наличии решения о продлении выездной (повторной выездной) налоговой проверки отражаются реквизиты решения о продлении и срок продления;
- 14) фамилии, имена и отчества должностных лиц проверяемой организации (филиала, представительства или иного обособленного подразделения) - руководителя, главного бухгалтера либо лиц, исполняющих их обязанности в проверяемом периоде. В случае, если в течение проверяемого периода происходили изменения в составе вышеназванных лиц, то перечень этих лиц приводится с одновременным указанием периода, в течение которого эти лица занимали соответствующие должности согласно приказам, распоряжениям, протоколам собраний учредителей или другим документам о назначении, увольнении с занимаемой должности, исполнении обязанностей;
- 15) место нахождения организации (ее филиала, представительства или иного обособленного подразделения), ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, а также иных участников консолидированной группы или место жительства физического лица, индивидуального предпринимателя;
- 16) сведения о наличии лицензируемых видов деятельности (номер и дата выдачи лицензии, наименование органа, выдавшего лицензию, сроки начала и окончания действия лицензии). В случае осуществления видов деятельности, не подлежащих лицензированию, сведения об отсутствии лицензии не приводятся;
- 17) сведения о фактически осуществляемых организацией (филиалом, представительством или иным обособленным подразделением, участниками консолидированной группы налогоплательщиков, физическим лицом) видах финансово-хозяйственной деятельности, в том числе о видах деятельности, запрещенных действующим законодательством или осуществляемых без наличия необходимой лицензии;
- 18) сведения о методе проведения проверки по степени охвата ею первичных документов (сплошной, выборочный). Приводятся виды проверенных документов и при необходимости перечень конкретных документов;
- 19) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки (указываются только те мероприятия налогового контроля, которые подтверждают налоговое правонарушение);

- 19.1) допросах свидетелей;
- 19.2) осмотрах территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документов и предметов;
- 19.3) истребовании документов при проведении налоговой проверки;
- 19.4) истребовании документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках;
- 19.5) выемке документов и предметов;
- 19.6) экспертизе;
- 19.7) иных мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- 19.8) иные необходимые сведения.

Описательная часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таких и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия обоснованного решения по результатам проверки.

Содержание описательной части акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должно соответствовать следующим требованиям:

1) объективность и обоснованность. Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактически неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных проверяемым лицом деяний (действий или бездействия). По каждому отраженному в акте факту нарушения законодательства о налогах и сборах должны быть четко изложены: вид нарушения законодательства о налогах и сборах, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому нарушение законодательства о налогах и сборах относится;

2) оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях (расчетах) данными, связанными с исчислением и уплатой (удержанием, перечислением) налогов (сборов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки. Соответствующие расчеты должны быть включены в акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки или приведены в составе приложений к нему;

3) ссылки на первичные бухгалтерские документы (с указанием в случае необходимости бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского, налогового учета) и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

4) квалификация совершенного правонарушения со ссылками на соответствующие нормы НК РФ, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом;

5) ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы допроса свидетелей, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий);

5.1) акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах: полнота и комплексность отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений законодательства о налогах и сборах;

5.2) каждый установленный в ходе проверки факт нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть проверен полно и всесторонне. Изложение в акте обстоятельств допущенного проверяемым лицом нарушения должно основываться на результатах проверки всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению налогового контроля;

5.3) в акте должно обеспечиваться отражение всех существенных обстоятельств, относящихся к выявленным нарушениям, в том числе: сведений о не представленных в налоговый орган налоговых декларациях (расчетах); о правильности и полноте отражения финансово-хозяйственных операций в налоговом учете; об источниках оплаты произведенных затрат; об обстоятельствах, исключающих применение мер ответственности за совершение налогоплательщиком нарушения, и т.д.;

5.4) в случае если проверяемое лицо внесло в установленном порядке изменения в налоговую декларацию (расчет), а также уплатило недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки по данному налогу за данный период, то указанные изменения должны быть учтены налоговым органом при подготовке акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки. При представлении уточненных налоговых деклараций (расчетов) после назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки в акте проверки следует указать дату представления в налоговый орган уточненной налоговой декларации (расчета), ее регистрационный номер, суть внесенных изменений, период, к которому они относятся, а также данные об уплате причитающихся сумм налогов и пени;

6) четкость, лаконичность и доступность изложения. Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным,



последовательным и по возможности доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского и налогового учета;

7) системность изложения. Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером нарушений и видами налогов (сборов), на неуплату (неполную уплату (удержание, перечисление)) которых данные нарушения повлияли, в разрезе соответствующих налоговых периодов.

Выявленные факты однородных массовых нарушений могут быть сгруппированы в ведомости, таблицы и другие материалы, прилагаемые к акту (приложения). В данном случае в тексте акта приводится изложение существа этих нарушений со ссылкой на конкретные нормы НК РФ или иных нормативных правовых актов, нарушенные проверенным лицом, а также общее количественное (суммовое) выражение последствий указанных нарушений и делается ссылка на соответствующие приложения к акту. При этом данные приложения должны содержать полный перечень однородных нарушений с указанием: периода, к которому они относятся; наименования, даты и номера документа, по которому совершена соответствующая операция; сущности операции; количественное (суммовое) выражение последствий нарушения. Каждое из указанных приложений должно быть подписано составившим его проверяющим либо руководителем проверяющей группы (бригады).

Итоговая часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должна содержать:

1) сведения об общих суммах выявленных при проведении проверки неуплаченных (не полностью уплаченных (неудержанных и неперечисленных) налогов (сборов)); об исчисленных в завышенных размерах налогов (сборах) с разбивкой по налогам (сборам) и налоговым периодам, сведения о других установленных проверкой фактах нарушений (об исчисленных для целей налогообложения в завышенных размерах суммах убытков; о завышенных суммах налога на добавленную стоимость, заявленных к возмещению из бюджета (при наличии); о неудержании и неперечислении налогов и т.д.). В случае ведения налоговым органом карточек "Расчеты с бюджетом" в разрезе бюджетов сумма налога (сбора), пени, подлежащая уплате (перечислению) в бюджет, указывается как в целом по налогу (сбору), пени, так и отдельно по каждому бюджету;

2) предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений. Указанные предложения должны содержать перечень конкретных мер, направленных на пресечение выявленных в результате проверки нарушений и полное возмещение ущерба, понесенного государством в результате их совершения проверяемым лицом (взыскание недоимки по налогам и сборам, пени за несвоевременную уплату (неперечисление) налогов и сборов, приведение налогоплательщиком учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения в соответствие с установленным законодательством порядком и т.д.);

3) выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений. Данные выводы должны содержать указание на вид совершенных налогоплательщиком налоговых правонарушений со ссылкой на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Кроме того, итоговая часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должна содержать:

4) указание на количество листов приложений;

5) указание на право представления возражений по результатам выездной (повторной выездной) налоговой проверки.

Акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки подписывается лицами, проводившими проверку, и лицом, в отношении которого проводилась проверка (его представителем).

До вручения лицу, в отношении которого проводилась проверка (его представителю), акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки подлежит регистрации в налоговом органе.

Акт выездной налоговой проверки составляется в трех экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй в установленном порядке вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям), третий направляется органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

При проведении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа проверяющими составляются три экземпляра акта (при участии сотрудников органа внутренних дел - четыре экземпляра акта). При этом один экземпляр акта повторной выездной налоговой проверки остается в вышестоящем налоговом органе, один экземпляр передается проверяемому лицу, один экземпляр - в инспекцию по месту постановки на учет проверяемого лица, один экземпляр передается в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проверке.

Все экземпляры акта налоговой проверки являются идентичными и включают все указанные в нем приложения. Экземпляр акта налоговой проверки, остающийся на хранении в налоговом органе, а также все документы, относящиеся к проведенной налоговой проверке, указанные в пункте 11 настоящих Требований, являются документами для служебного пользования. На последней странице экземпляра акта, остающегося на хранении в налоговом органе, делается запись: "Экземпляр акта с (количество приложений) приложениями на (количество листов) листах получил" за подписью руководителя организации (ее филиала, представительства, иного обособленного подразделения, ответственного участника консолидированной группы плательщиков

налога на прибыль организаций или иного участника консолидированной группы, физического лица (их представителя)), получившего акт, с указанием его фамилии и инициалов, а также даты вручения акта.

При отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки на последней странице акта делается запись: "(должность, фамилия и инициалы руководителя организации (филиала, представительства, иного обособленного подразделения, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков или иного участника консолидированной группы налогоплательщиков, или фамилия и инициалы физического лица, или фамилия и инициалы их представителя)) от подписи акта отказался", заверенная подписью проверяющего (руководителя проверяющей группы (бригады)) с указанием соответствующей даты.

В случае, когда указанные выше лица уклоняются от получения акта выездной налоговой проверки, на последней странице акта делается запись: "(должность, фамилия и инициалы руководителя организации (филиала, представительства, иного обособленного подразделения, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков или иного участника консолидированной группы, или фамилия физического лица, или фамилия и инициалы их представителя) от получения настоящего акта уклонился", заверенная подписью проверяющего (руководителя проверяющей группы (бригады)) с указанием соответствующей даты.

К акту выездной (повторной выездной) налоговой проверки, остающемуся на хранении в налоговом органе, прилагаются:

- 1) решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки;
- 2) решение о внесении изменений в решение о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки (при наличии);
- 3) решение о приостановлении и возобновлении выездной (повторной выездной) налоговой проверки (при наличии);
- 4) решение о продлении выездной (повторной выездной) налоговой проверки (при наличии);
- 5) требование о представлении документов;
- 6) решение о продлении (об отказе в продлении) сроков представления документов (при наличии);
- 7) акт инвентаризации (в случае проведения инвентаризации);
- 8) разделы актов проверок филиалов (представительств);
- 9) документы (информация), истребованные в ходе проверки;
- 10) заключение эксперта (в случае проведения экспертизы);
- 11) протоколы допроса свидетелей, осмотра (обследования) производственных, складских, торговых и иных помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения и т.д., протоколы, составленные при производстве иных действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий), а также постановления о назначении экспертизы и производстве выемки документов и предметов (в случае их назначения (производства));
- 12) справка о проведенной проверке;
- 13) документы, подтверждающие факт вручения либо направления справки о проведенной проверке, а также акта налоговой проверки налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) или его представителю;
- 14) копии первичных документов, регистров налогового и бухгалтерского учета, подтверждающих наличие фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, заверенных в установленном порядке;
- 15) иные материалы, имеющие значение для подтверждения отраженных в акте фактов нарушений и для принятия обоснованного решения по результатам проверки.

В соответствии с [разделом II](#) приложения N 6 к Приказу ФНС России от 25 декабря 2006 года N САЭ-3-06/892@ при подготовке акта камеральной налоговой проверки должностное лицо налогового органа обязано руководствоваться общими требованиями к составлению и содержанию акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки, которые были рассмотрены выше, за исключением вводной части. Так, вводная часть акта камеральной проверки должна содержать:

- 1) номер акта проверки (присваивается акту при его регистрации в налоговом органе);
- 2) наименование места составления акта камеральной налоговой проверки;
- 3) дату акта проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицом, проводившим проверку;
- 4) должность, фамилию, имя, отчество лица, проводившего проверку, его классный чин (при наличии), с указанием наименования налогового органа;
- 5) сведения о налоговой декларации (расчете), на основе которой проведена камеральная налоговая проверка (наименование налога (сбора), дату представления, первичную либо уточненную (корректирующую), регистрационный номер, период);
- 6) полное и сокращенное наименование организации, ответственного участника консолидированной

группы налогоплательщиков или иного участника консолидированной группы, или фамилию и инициалы физического лица (или фамилию и инициалы их представителя). В случае представления налоговой декларации (расчета) организацией по месту нахождения ее филиала, представительства помимо наименования организации указывается полное и сокращенное наименование филиала, представительства;

7) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

8) код причины постановки на учет (КПП);

9) указание на то, что проверка проведена в соответствии с **Кодексом**, иными актами законодательства о налогах и сборах;

10) даты начала и окончания проверки;

11) место нахождения организации (филиала, представительства), ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков или место жительства физического лица;

12) перечень документов, представленных проверяемым лицом, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, на основе которых проведена проверка;

13) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении камеральной налоговой проверки: об истребовании документов (информации) и иных действиях, произведенных при осуществлении камеральной налоговой проверки;

иные необходимые сведения.

Акт камеральной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой вручается проверенному лицу.

Вручение акта камеральной налоговой проверки налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) должностным лицом налогового органа производится аналогично вручению акта выездной налоговой проверки.

К новеллам законодательства о налогах и сборах также необходимо отнести изменение процедуры вручения акта налоговой проверки налогоплательщику. В соответствии с **пунктом 5 комментируемой статьи** акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем), если иное не предусмотрено названным пунктом. Сейчас акт может быть направлен по почте заказным письмом только в том случае, если проверяемое лицо (его представитель) уклоняется от его получения, когда как ранее акт налоговой проверки мог быть вручен под расписку, так и направлен по почте заказным письмом. Факт уклонения отражается в самом акте налоговой проверки, и он направляется по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В этом случае датой вручения этого акта считается шестой день с даты отправки заказного письма. В соответствии с **пунктом 6 статьи 6.1 НК РФ** срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях.

Вручение акта налоговой проверки консолидированной группе налогоплательщиков производится в увеличенные сроки, а именно в течение 10 дней с даты вынесения акта налоговой проверки. Такой акт вручается ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков.

С 1 января 2015 года вступило в силу изменение в **пункт 5 комментируемой статьи**, затрагивающее направление акта налоговой проверки иностранной организации (за исключением международной организации, дипломатического представительства), не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через обособленное подразделение. Согласно названной новелле акт налоговой проверки такому налогоплательщику направляется по почте заказным письмом по адресу, содержащемуся в Едином государственном реестре налогоплательщиков. Датой вручения такого акта считается двадцатый день с даты отправки заказного письма.

В 2013 году были внесены изменения в **пункт 6 комментируемой статьи**, увеличившие до одного месяца срок представления лицом, в отношении которого проводилась налоговая проверка, письменных возражений в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки. Такое лицо вправе представить свои письменные возражения как по акту налоговой проверки в целом, так и по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Отличительной чертой срока представления письменных возражений по акту налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков является его указание в днях, а именно в течение 30 дней со дня получения акта налоговой проверки. Так же как и в случае с обычными налогоплательщиками ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

В соответствии с **частью 7 статьи 6** Федерального закона от 23 июля 2013 года N 248-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений

законодательных актов Российской Федерации" в случае, если течение предусмотренных [абзацем 1 пункта 6 статьи 100](#) НК РФ сроков не завершилось до дня вступления в силу настоящего Федерального закона, указанные сроки исчисляются в порядке, действующем после дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

Налоговые проверки, начавшиеся до 1 января 2007 года, проводятся в ранее действовавшем порядке, результаты таких проверок также должны оформляться по старым правилам ([пункт 14 статьи 7](#) Закона).

В соответствии с [пунктом 17](#) совместного Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ N 41/9 от 11 июня 1999 года "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации", если по результатам налоговой проверки не составлен акт налоговой проверки, то считается, что проверка состоялась и правонарушений не обнаружено.

#### Статья 100.1. Порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях

##### Комментарий к [статье 100.1](#)

В соответствии с [пунктом 1 статьи 100.1](#) НК РФ дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговых проверок налоговых правонарушениях рассматриваются в порядке, установленном [статьей 101](#) НК РФ.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 100.1](#) НК РФ дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушениях (за исключением правонарушений, предусмотренных [статьями 120, 122 и 123](#) НК РФ) рассматриваются в порядке, предусмотренном [статьей 101.4](#) НК РФ.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 3](#) Федерального закона от 2 июля 2013 года N 153-ФЗ в случае, если жалоба (апелляционная жалоба) на акты налоговых органов ненормативного характера либо действия или бездействие их должностных лиц подана до дня вступления в силу Федерального закона от 2 июля 2013 года N 153-ФЗ, применяются положения части первой НК РФ без учета изменений, внесенных указанным Федеральным [законом](#).

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в [пункте 37](#) Постановления N 57 от 30 июля 2013 г. указал, что из взаимосвязанного толкования названных выше положений следует, что дела о правонарушениях, предусмотренных [статьями 120, 122 и 123](#) НК РФ, могут быть рассмотрены исключительно в порядке, предусмотренном [статьей 101](#) НК РФ. Принимая во внимание, что в силу [статей 88 и 89](#) НК РФ предметом камеральной или выездной налоговых проверок является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, судам надлежит исходить из того, что дела о нарушениях законодательства о налогах и сборах, не связанные с неправильным исчислением и несвоевременной уплатой налогов, подлежат рассмотрению в порядке, предусмотренном [статьей 101.4](#) НК РФ. Вместе с тем, если такие правонарушения выявлены налоговым органом в период проведения налоговой проверки, они могут быть отражены в материалах этой проверки и, соответственно, в решении, принимаемом по итогам рассмотрения указанных материалов ([статья 101](#) НК РФ).

#### Статья 101. Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

##### Комментарий к [статье 101](#)

Положения комментируемой [статьи](#) после вступления в силу Федерального [закона](#) от 27 июля 2006 года N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" посвящены вынесению решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. Производство по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях на современном этапе регламентируется введенной в 2006 году [статьей 101.4](#) НК РФ.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 100.1](#) НК РФ в порядке, предусмотренном [статьей 101](#) НК РФ, рассматриваются дела о выявленных налоговых правонарушениях в ходе камеральной или выездной налоговой проверок. Все другие дела о налоговых правонарушениях, выявленные в ходе иных мероприятий налогового контроля (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных [статьей 120, статьей 122 и статьей 123](#) НК РФ), рассматриваются в порядке, предусмотренном [статьей 101.4](#) НК РФ ([пункт 2 статьи 100.1](#) НК РФ). Из приведенных норм следует, что нарушения законодательства о налогах и сборах, ответственность за которые предусмотрена [статьями 120, 122, 123](#) НК РФ, могут быть выявлены только в ходе налоговых проверок.

Комментируемая [статья](#) регламентирует порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки (далее - решение), а именно: определяет должностных лиц налогового органа, рассматривающих материалы проверки, их обязанности перед рассмотрением и при рассмотрении материалов налоговой проверки; порядок исследования доказательств (документов); виды решений, которые принимаются



по результатам рассмотрения материалов проверки; виды обеспечительных мер, направленных на обеспечение возможности исполнения решения налогового органа, порядок их вручения (направления); устанавливает требования к содержанию решения о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также последствия их несоблюдения.

Согласно [пункту 1 данной статьи](#) акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены в срок, ограниченный 10 днями, который может быть продлен не более чем на один месяц. Начинать отсчет данного срока нужно со дня истечения одного месяца (30 дней для консолидированной группы налогоплательщиков), предоставленного в соответствии с [пунктом 6 статьи 100 НК РФ](#) (в новой редакции) лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, на представление письменных возражений по акту проверки, который считается от даты получения такого акта.

До 1 января 2007 года согласно [пункту 6 статьи 100 НК РФ](#), действующей в предыдущей редакции, налоговому органу предоставлялось больше времени на рассмотрение акта налоговой проверки, а также документов и материалов, представленных налогоплательщиком, - 14 дней по истечении срока, установленного [пунктом 5 статьи 100 НК РФ](#) (в старой редакции), но теперь в соответствии с [пунктом 1 статьи 101 НК РФ](#) этот срок может быть продлен не более чем на один месяц. Однако в НК РФ по-прежнему не урегулирован вопрос о том, кем, как и по каким причинам должно осуществляться указанное продление. Данная неопределенность может послужить поводом для необоснованного затягивания вынесения решения со стороны налоговых органов.

Применительно к комментируемой статье к недоработке законодателя также можно отнести то, что в соответствии с [пунктом 1 статьи 101 НК РФ](#) рассмотрению подлежат акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах. В отношении камеральной налоговой проверки применяется [пункт 1 статьи 100 НК РФ](#), согласно которому акт камеральной налоговой проверки составляется только в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах. Вопросы о том, как быть с актом выездной налоговой проверки, в ходе которой не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, и подлежит ли он рассмотрению в порядке [статьи 101 НК РФ](#), остаются открытыми.

Новеллой комментируемой [статьи](#) является указание на действия, которые должен совершить руководитель (заместитель руководителя) налогового органа перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу, а именно:

1) известить о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки направляется ответственному участнику этой группы, который признается проверяемым лицом в целях комментируемой [статьи](#). В свою очередь, обязанность по извещению участников консолидированной группы налогоплательщиков о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки возлагается на такое лицо, а ненадлежащее исполнение им названной обязанности не является основанием для отложения рассмотрения материалов налоговой проверки. [Форма](#) извещения о времени и месте рассмотрения материалов выездной налоговой проверки приведена в приложении N 2 к письму ФНС России от 25 июля 2013 года N AC-4-2/13622, [форма](#) извещения о времени и месте рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки приведена в приложении N 5 к письму ФНС России от 16 июля 2013 года N AC-4-2/12705;

2) объявить, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой проверки подлежат рассмотрению;

3) установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении. В случае неявки этих лиц выяснить, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, и принять решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении указанного рассмотрения;

4) в случае участия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, проверить полномочия этого представителя;

5) разъяснить лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности;

6) вынести решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения. [Форма](#) такого решения приведена в приложении N 5 к Приказу ФНС России от 6 марта 2007 года N MM-3-06/106@.

Необходимо отметить, что обязанности руководителя (заместителя руководителя) налогового органа по извещению налогоплательщика (его представителя) о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки не корреспондирует обязанности налогоплательщика по участию в процессе рассмотрения материалов указанной проверки (за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов). Такое участие является правом налогоплательщика (его представителя) и сопряжено с подачей

заявления об ознакомлении с материалами дела. Именно с момента подачи такого заявления у налогового органа возникает обязанность ознакомить налогоплательщика (его представителя) с материалами налоговой проверки и материалами дополнительных мероприятий налогового контроля. Названное ознакомление должно быть осуществлено не позднее двух дней до дня рассмотрения материалов налоговой проверки. Правом участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки также обладают представители ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, других участников такой группы.

Еще одной новеллой комментируемой [статьи](#) является указание в законе на то, что неявка налогоплательщика, надлежащим образом извещенного о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения таких материалов (за исключением тех случаев, когда руководитель (заместитель руководителя) налогового органа признает обязательным участие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, для рассмотрения таких материалов).

В случае, если в акте налоговой проверки по консолидированной группе налогоплательщиков имеется предложение о привлечении этого участника к ответственности за совершение налогового правонарушения, законодатель предусмотрел отдельную обязанность налогового органа по извещению участника консолидированной группы налогоплательщиков о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Отметим, что [НК РФ](#) не уточняет, какого именно участника консолидированной группы налогоплательщиков должен известить налоговый орган.

К обязанностям руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, реализуемым в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки, комментируемая [статья](#) относит:

1) установление, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки (участник (участники) консолидированной группы налогоплательщиков), нарушение законодательства о налогах и сборах;

2) установление, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;

3) установление, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) выявление обстоятельств, исключающих вину ([статья 111 НК РФ](#)) лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельств, смягчающих ([пункт 1 статьи 112 НК РФ](#)) или отягчающих ([пункт 2 статьи 112 НК РФ](#)) ответственность за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с комментируемой [статьей](#) при рассмотрении материалов налоговой проверки может быть:

1) руководителем (заместителем руководителя) налогового органа признано обязательным участие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, для рассмотрения таких материалов;

2) оглашен акт налоговой проверки (при необходимости и иные материалы мероприятий налогового контроля), письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка. Отсутствие письменных возражений не лишает это лицо (его представителя) права давать свои объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки;

3) принято решение о привлечении к участию в рассмотрении в случае необходимости свидетеля, эксперта, специалиста;

4) вынесено решение о проведении в срок, не превышающий одного месяца (двух месяцев - при проверке консолидированной группы налогоплательщиков), дополнительных мероприятий налогового контроля. Необходимость в таких мероприятиях может возникнуть при представлении налогоплательщиком одновременно с письменными объяснениями или возражениями по акту налоговой проверки дополнительных документов, так как проверяющим, вероятно, понадобится дополнительное время на ознакомление с этими документами, их изучение и проверку содержащихся в них сведений. [Форма](#) решения о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля приведена в приложении N 11 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@, в соответствии с ней в таком решении излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения. Решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля не является итоговым документом налогового контроля и носит промежуточный характер. В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться: 1) истребование документов в соответствии со [статьей 93](#) и [статьей 93.1 НК РФ](#); 2) допрос свидетеля; 3) проведение экспертизы.

Не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ. Однако если документы (информация) о деятельности налогоплательщика (консолидированной группы налогоплательщиков) были представлены в налоговый орган с нарушением сроков, установленных [НК РФ](#), то такие документы (информация) не будут считаться полученными с нарушением НК РФ.

При исследовании и оценке представленной налоговым органом доказательственной базы (документов, истребованных у налогоплательщика (включая участников консолидированной группы налогоплательщиков), документов, представленных в налоговый орган при проведении камеральных или выездных налоговых проверок, иных документов, допросов свидетелей, заключений экспертов, опросов специалистов) по налоговым делам судам надлежит исходить из того, что материалы, полученные в результате осуществления

оперативно-розыскных мероприятий, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки ([пункт 4 статьи 101 НК РФ](#)), если соответствующие мероприятия проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным Федеральным [законом](#) от 12 августа 1995 года N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" ([пункт 44](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Постановление Пленума ВАС N 57)).

В соответствии с [пунктом 7 комментируемой статьи](#) по итогам рассмотрения материалов проверки могут быть вынесены следующие решения:

1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. При проверке консолидированной группы налогоплательщиков в указанном решении может содержаться указание о привлечении к ответственности одного или нескольких участников этой группы. [Форма](#) решения приведена в приложении N 12 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@;

2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. [Форма](#) решения приведена в приложении N 13 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@.

Основные требования к этим решениям содержатся в [пункте 8 статьи 101 НК РФ](#):

1) в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей [НК РФ](#), предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган, а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения;

2) в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа. В решении об отказе в привлечении к ответственности за налоговые правонарушения могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней. В решении об отказе в привлечении к ответственности за налоговые правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган, а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 108 НК РФ](#) основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу, при условии, что срок давности привлечения к ответственности, установленный [статьей 113 НК РФ](#), не истек. Основаниями для отказа в привлечении лица к ответственности служат обстоятельства, предусмотренные [статьей 109 НК РФ](#), а также [пунктом 2 статьи 108 НК РФ](#).

В [пункте 43](#) Постановления Пленума ВАС N 57 отмечается, что судам следует учитывать, что [статьи 101 и 101.4 НК РФ](#) не содержат положений о том, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно быть вынесено в день рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, либо о том, что в случае вынесения такого решения в иной день лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, должно быть извещено о месте и времени вынесения решения. В связи с этим соответствующие действия (бездействие) налогового органа не могут быть квалифицированы в качестве нарушения условий процедуры рассмотрения указанных материалов. Такой подход применялся судами еще до появления [Постановления](#) Пленума ВАС N 57 (см. [Постановление](#) Седьмого арбитражного апелляционного суда от 7 марта 2013 года по делу N А27-17528/2012 - данный судебный акт оставлен без изменения [Постановлением](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 20 мая 2013 года по делу N А27-17528/2012).

[Подпунктом "б" пункта 31 статьи 1](#) Закона N 248-ФЗ [пункт 8 статьи 101 НК РФ](#) был дополнен новым [абзацем](#), устанавливающим в случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, необходимость отражения в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанной суммы в качестве недоимки по налогу со

дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога).

Указанные изменения вступили в силу с 24.08.2013. В соответствии с [письмом](#) ФНС России от 20 сентября 2013 года N AC-4-2/16981 при применении указанной нормы налоговыми органам следует учитывать, что указанные суммы подлежат отражению в решениях о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принимаемых налоговыми органами с 24.08.2013 вне зависимости от периода, когда была начата налоговая проверка. Кроме того, данная норма не ограничена видами налога, по которым в указанном случае в соответствующем решении может быть приведена информация о признании излишне возмещенных сумм недоимкой.

Федеральный [закон](#) от 2 июля 2013 года N 153-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Закон N 153-ФЗ) внес существенные изменения в [пункт 9 комментируемой статьи](#). В соответствии с положениями Закона N 153-ФЗ сроки вступления в силу решений налоговых органов изменены:

- с 10 дней на один месяц в отношении решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее - решение, вынесенное в порядке [статьи 101 НК РФ](#)), за исключением решений, вынесенных по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков;

- с 20 дней на один месяц в отношении решения, вынесенного в порядке [статьи 101 НК РФ](#), по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков;

- решение Федеральной налоговой службы, вынесенное в порядке [статьи 101 НК РФ](#), вступает в силу со дня его вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю).

Решение, указанное в [пункте 9 статьи 101 НК РФ](#), подлежит в течение пяти дней со дня его вынесения вручению лицу, в отношении которого оно было вынесено (его представителю), под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате получения решения этим лицом (его представителем). В случае, если указанное решение невозможно вручить или передать иным способом, свидетельствующим о дате его получения, оно направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления решения по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день со дня отправки заказного письма.

[Пункт 9 статьи 101 НК РФ](#) устанавливает порядок вступления в силу решения руководителя налогового органа, принимаемого по результатам проверки. Указанный порядок напрямую связан с процедурой подачи апелляционной жалобы на решение руководителя налогового органа, которая регулируется [статьей 101.2 НК РФ](#).

В соответствии с положениями [статьи 101](#) и [статьи 138 НК РФ](#) жалоба подается в вышестоящий налоговый орган. Новый порядок обжалования исключает возможность подачи жалобы вышестоящему должностному лицу. Понятия жалобы и апелляционной жалобы устанавливаются в [статье 138 НК РФ](#).

Лицо, в отношении которого вынесено соответствующее решение, вправе исполнить решение полностью или в части до вступления его в силу. При этом подача апелляционной жалобы не лишает это лицо права исполнения не вступившее в силу решение полностью или в части.

Помимо этого, более подробно порядок исполнения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения урегулирован в [статье 101.3 НК РФ](#).

[Пункт 10, пункт 11 и пункт 12 комментируемой статьи](#) посвящены процедуре принятия обеспечительных мер, направленных на исполнение решения руководителя налогового органа, принимаемого по результатам проверки.

Согласно [пункту 10 статьи 101 НК РФ](#) после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Отдельно подчеркнем, что применение обеспечительных мер - это право, а не обязанность налоговых органов <186>.

<186> Комарова М.И. [Налоговая проверка завершена - разберемся](#) с результатами // Ваш бюджетный учет. 2006. N 12.

Отсутствие в [НК РФ](#) регламентации таких "достаточных оснований" приводит к тому, что налоговый орган



безосновательно принимает решение о принятии в отношении налогоплательщика обеспечительных мер. Этот тезис можно подтвердить выводом суда из [Постановления](#) ФАС Северо-Западного округа от 14 января 2014 года по делу N А26-3863/2013, в котором налоговый орган, выявив нарушения в ходе проведения камеральной налоговой проверки, а также установив обстоятельства, касающиеся отсутствия у налогоплательщика недвижимого имущества, наличия по данным бухгалтерского баланса заемных денежных средств и кредиторской задолженности, счел совокупность названных обстоятельств достаточным основанием для принятия обеспечительных мер в порядке [статьи 101](#) НК РФ. Суд, признавая позицию налогового органа неправомерной, указал, что отсутствие у налогоплательщика недвижимого имущества и основания, по которым по итогам проверки доначислен налог, сами по себе не являются достаточными основаниями для принятия обеспечительных мер без анализа обстоятельств, свидетельствующих о невозможности или затруднительности исполнения решения по итогам проверки. Что касается наличия кредиторской задолженности, то суд указал, что ее подробный анализ с учетом дат ее возникновения и сроков оплаты налоговым органом не производился; документов, подтверждающих наличие просроченной кредиторской задолженности, нереальной для взыскания, налоговый орган не представил.

Принятие обеспечительных мер оформляется решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которое вступает в силу со дня его вынесения и действует до дня исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом. [Форма](#) решения о принятии обеспечительных мер приведена в приложении N 1 к Приказу ФНС России от 30 марта 2012 года N ММВ-7-2/188@.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе отменить ([форма](#) решения об отмене обеспечительных мер приведена в приложении N 2 к Приказу ФНС России от 30 марта 2012 года N ММВ-7-2/188@) или заменить ([форма](#) решения о замене обеспечительных мер приведена в приложении N 3 к Приказу ФНС России от 30 марта 2012 года N ММВ-7-2/188@) обеспечительные меры и до указанного выше срока. Решение об отмене (замене) обеспечительных мер вступает в силу со дня его вынесения.

В соответствии с комментируемой [статьей](#) обеспечительными мерами могут быть:

1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа. Предусмотренный настоящим [подпунктом](#) запрет на отчуждение (передачу в залог) производится последовательно в отношении:

- недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг);
- транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений;
- иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов;
- готовой продукции, сырья и материалов.

При этом запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества каждой последующей группы применяется в случае, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Нормами налогового законодательства не предусмотрено каких-либо исключений из состава имущества, в отношении которого могут быть применены обеспечительные меры в виде запрета на его отчуждение (передачу в залог). Это означает, что принятие налоговым органом обеспечительных мер, предусмотренных [пунктом 10 статьи 101](#) НК РФ, в отношении имущества налогоплательщика, находящегося в залоге, не нарушает прав как залогодателя, в отношении имущества которого приняты обеспечительные меры, так и залогодержателя. Указанная правовая позиция выражена:

- в [Постановлении](#) ФАС Северо-Западного округа от 6 сентября 2010 года по делу N А13-15752/2009, в котором суд отказал предпринимателю в признании недействительным решения налогового органа о принятии обеспечительных мер в виде наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) без согласия инспекции имущества предпринимателя (автомобиль Lexus и квартира), поскольку довод налогового органа о необходимости принятия таких мер подтверждается совершением предпринимателем действий, направленных на сокрытие имущества: закрытие трех расчетных счетов, снятие с учета автомобилей, принадлежащих предпринимателю;

- в [Постановлении](#) ФАС Уральского округа от 22 мая 2012 года по делу N А50-15031/2011 ([Определением](#) ВАС РФ от 13 августа 2012 года N ВАС-9971/12 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора), в котором суд отказал в удовлетворении требований налогоплательщика об отмене решения налогового органа о принятии обеспечительных мер, поскольку им принимались меры, направленные на реализацию спорного имущества в период проведения налоговой проверки, недвижимое имущество у него отсутствует, непринятие обеспечительных мер могло привести к затруднительности или невозможности исполнения решения налогового органа;

2) приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном [статьей 76](#) НК РФ. Данная мера

может быть применена налоговым органом только после наложения запрета на отчуждение имущества в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения налогового органа <187>. Таким образом, приостановление операций по счетам в банке как мера обеспечения исполнения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения допускается только в части разницы между общей суммой недоимки, пеней и штрафов, указанной в решении налогового органа, и стоимостью имущества, в отношении которого был введен запрет на отчуждение в соответствии с [подпунктом 1 пункта 10 статьи 101 НК РФ](#) <188>.

<187> Кинсбургская В.А. [Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах](#). М.: Юстицинформ, 2013.

<188> [Там же](#).

Если по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) вынесено решение об установлении обеспечительных мер, то эти меры принимаются в первую очередь в отношении ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. Если этого недостаточно, то обеспечительные меры принимаются и в отношении других участников консолидированной группы налогоплательщиков ([пункт 10 статьи 101 НК РФ](#)).

Ответственный участник вправе обжаловать решение, вынесенное по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, в частности, он может обратиться в суд ([пункт 2 статьи 138 НК РФ](#)) <189>. В этом случае о своем решении он должен сообщить другим участникам консолидированной группы налогоплательщиков.

<189> [Комментарий](#) к Федеральному закону от 16 ноября 2011 г. N 321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. 2012. N 2. С. 7 - 14.

Если к ответственности привлекается один из участников консолидированной группы налогоплательщиков, то этот участник может обжаловать это решение самостоятельно ([пункт 1 статьи 101.2 НК РФ](#)), без извещения других участников группы.

Налоговый орган вправе по просьбе лица, в отношении которого вынесено решение о принятии обеспечительных мер, заменить обеспечительные меры, предусмотренные [пунктом 10 комментируемой статьи](#), на:

1) банковскую гарантию, подтверждающую, что банк обязуется уплатить указанную в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения сумму недоимки, а также суммы соответствующих пеней и штрафов в случае неуплаты этих сумм принципалом в установленный налоговым органом срок. Понятие банковской гарантии раскрывается в [статье 368 ГК РФ](#), в соответствии с которой в силу банковской гарантии банк, иное кредитное учреждение или страховая организация (гарант) дают по просьбе другого лица (принципала) письменное обязательство уплатить кредитору принципала (бенефициару) в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства денежную сумму по представлении бенефициаром письменного требования о ее уплате. Согласно [пункту 1 статьи 369 ГК РФ](#) банковская гарантия обеспечивает надлежащее исполнение принципалом его обязательства перед бенефициаром (основного обязательства). Также банковской гарантии посвящены [статьи 369 - 379](#) части первой ГК РФ;

2) залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный в порядке, предусмотренном [статьей 73 НК РФ](#). Залогу ценных бумаг посвящена [статья 358.16 ГК РФ](#);

3) поручительство третьего лица, оформленное в порядке, предусмотренном [статьей 74 НК РФ](#). Согласно [абзацу 1 статьи 361 ГК РФ](#) по договору поручительства поручитель обязывается перед кредитором другого лица отвечать за исполнение последним его обязательства полностью или в части. Также поручительству посвящены [статьи 362 - 367 ГК РФ](#).

В соответствии с [пунктом 12 статьи 101 НК РФ](#) (в редакции Федерального закона N 229-ФЗ) налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в замене предусмотренных настоящим пунктом обеспечительных мер при предоставлении налогоплательщиком на сумму, подлежащую уплате в бюджетную систему Российской Федерации на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, действующей банковской гарантии, выданной банком, включенным в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения, предусмотренным

[пунктом 4 статьи 176.1](#) Кодекса (далее - Перечень). Перечень ведется Минфином России на основании сведений, полученных от Банка России, и подлежит размещению на официальном сайте Минфина России в сети Интернет. Адрес официального сайта Минфина России в сети Интернет: <http://www.minfin.ru>.

Цель названных выше обеспечительных мер - обеспечение возможности исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Названные меры не стоит путать со способами обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, порядок и условия применения которых регулируются [главой 11](#) НК РФ.

Нормами комментируемой статьи установлены: 1) срок, в течение которого налогоплательщику вручается копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об отмене обеспечительных мер; 2) исчисление срока при направлении таких решений по почте заказным письмом. В соответствии с [пунктом 12 комментируемой статьи](#) копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об отмене обеспечительных мер в течение пяти дней после дня его вынесения вручаются лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения. Одним из таких иных способов является направление копии решения о принятии обеспечительных мер и копии решения об отмене обеспечительных мер по почте заказным письмом. В этом случае названные акты налогового органа считаются полученными по истечении шести дней с даты направления заказного письма. В соответствии с [пунктом 6 статьи 6.1](#) НК РФ срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях.

Суды неоднократно отменяли решения, принятые по результатам проверки, если налоговый орган не направлял копии своих решений по всем известным ему адресам налогоплательщика - как по юридическому адресу, так и по фактическому ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 29 августа 2011 года N КА-А41/8973-11, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 16 марта 2010 года N Ф09-1500/10-С3).

В [пункте 14 комментируемой статьи](#) отмечается, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Таким образом, по общему правилу из норм НК РФ следует, что нарушение налоговым органом требований отдельных положений НК РФ не является безусловным основанием для отмены решения.

В соответствии с [письмом](#) ФНС России от 23 мая 2013 года N АС-4-2/9355 "О мероприятиях налогового контроля" нарушение сроков, указанных в [пункте 1 статьи 101](#) и [пункте 6 статьи 100](#) НК РФ, само по себе не является существенным нарушением процедуры рассмотрения материалов проверки и, как следствие из этого, безусловным основанием для признания решения налогового органа недействительным.

В соответствии с [абзацем 2 пункта 14 комментируемой статьи](#) НК РФ безусловным основанием для отмены решения является только нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки. К существенным относятся следующие условия:

- 1) обеспечение права проверяемого налогоплательщика участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя;
- 2) обеспечение права налогоплательщика представлять объяснения.

В [пункте 42](#) Постановления Пленума ВАС N 57 выделяется еще одно существенное условие нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, исходя из системного толкования положений [статьи 101](#) и [статьи 101.4](#) НК РФ. К такому основанию суд отнес вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы, в том числе возражения соответствующего лица, и непосредственно исследовал все имеющиеся доказательства. По мнению суда, в этом случае лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, лишается возможности дать пояснения относительно содержащихся в акте и иных материалах выводов непосредственно тому должностному лицу налогового органа, которое вынесло решение.

Как уже отмечалось выше со ссылкой на [пункт 43](#) Постановления Пленума ВАС N 57, НК РФ не содержит указания на то, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно быть вынесено в день рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, либо на то, что в случае вынесения такого решения в иной день лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, должно быть извещено о месте и времени вынесения решения. В связи с этим соответствующие действия (бездействие) налогового органа не могут быть квалифицированы в качестве нарушения условий процедуры рассмотрения указанных материалов.

Как уже отмечалось, [абзац 3 пункта 2 статьи 101](#) НК РФ допускает принятие решение по итогам проведенной налоговой проверки в отсутствие налогоплательщика, если он надлежащим образом извещен, но

не воспользовался своим правом присутствовать при рассмотрении материалов такой проверки.

Для исключения случаев уклонения налогоплательщика от участия в рассмотрении материалов налоговой проверки одновременно с вручением акта проверки должно вручаться уведомление о дате, времени и месте рассмотрения материалов проверки. В случае, если налогоплательщик уклоняется от получения акта и уведомления, указанный факт должен быть зафиксирован в акте воспрепятствования действиям должностного лица налогового органа. Кроме того, должен быть составлен протокол об административном правонарушении в соответствии со [статьей 19.4.1 КоАП РФ](#) о воспрепятствовании законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора) по проведению проверок или об уклонении от таких проверок.

Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

В соответствии с [пунктом 15 комментируемой статьи](#) по выявленным налоговым органом нарушениям, за которые физические лица или должностные лица организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении в пределах своей компетенции. [Перечень](#) должностных лиц налоговых органов Российской Федерации, уполномоченных составлять протоколы об административных правонарушениях, содержится в приложении к Приказу ФНС России от 2 августа 2005 года N САЭ-3-06/354@ (зарегистрирован в Минюсте России 25 августа 2005 года N 6941). Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных наказаний в отношении физических лиц и должностных лиц организаций, виновных в их совершении, производятся в соответствии с законодательством об административных правонарушениях.

Федеральным [законом](#) от 29 декабря 2009 года N 383-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" в [пункт 3 статьи 32 НК РФ](#) были внесены изменения, в соответствии с которыми с 01.01.2010 материалы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела направляются в органы внутренних дел только в случае неисполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора) требования об уплате налога (сбора), направленного ему на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В связи с введением 01.01.2010 [п. 15.1](#) в комментируемую статью НК РФ установлено, что если налоговый орган, вынесший решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) - физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, направил в соответствии с [пунктом 3 статьи 32 НК РФ](#) материалы в органы внутренних дел, то на период их рассмотрения приостанавливается исполнение решений о привлечении физического лица к ответственности за налоговое правонарушение и о взыскании соответствующих налога (сбора), пеней, штрафа. Исполнение указанных решений возобновляется, если по итогам рассмотрения материалов будет отказано в возбуждении уголовного дела, дело будет прекращено либо по данному делу будет вынесен оправдательный приговор. В случае вынесения обвинительного приговора налоговый орган отменяет вынесенное решение в части привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. При этом течение сроков взыскания, предусмотренных [НК РФ](#), приостанавливается на период приостановления исполнения решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа. Налоговые органы в указанных выше случаях принимают соответствующие решения:

- 1) о приостановлении исполнения решений налогового органа, принятых в отношении физического лица ([приложение N 1](#) к Приказу ФНС России от 6 апреля 2010 года N ММ-7-2/178@);
- 2) о возобновлении исполнения решений налогового органа, принятых в отношении физического лица ([приложение N 2](#) к Приказу ФНС России от 6 апреля 2010 года N ММ-7-2/178@);
- 3) об отмене решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части привлечения физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения ([приложение N 3](#) к Приказу ФНС России от 6 апреля 2010 года N ММ-7-2/178@).

В соответствии с [абзацем 5 пункта 15.1 статьи 101 НК РФ](#) следственные органы, получившие от налоговых органов материалы в соответствии с [пунктом 3 статьи 32 НК РФ](#), обязаны направлять в налоговые органы уведомления о результатах рассмотрения этих материалов не позднее дня, следующего за днем принятия соответствующего решения.

Исходя из позиции Генеральной прокуратуры Российской Федерации, такие материалы о налоговом правонарушении представляют разновидность заявления о преступлении, так как согласно УПК РФ они являются самостоятельным поводом для возбуждения уголовного дела. Из этого следует, что в соответствии с [частью 2 статьи 145 УПК РФ](#) следственные органы в обязательном порядке должны уведомлять налоговые органы о принятом решении, а также о праве и порядке обжалования данного решения. Таким образом, в соответствии с [частью 1 статьи 123 УПК РФ](#) должностные лица налоговых органов вправе обжаловать действия и процессуальные решения органов предварительного следствия, в том числе и об отказе в возбуждении



уголовного дела, вынесенного по результатам рассмотрения направленных ими материалов.

Согласно [абзацу 6 пункта 15.1 статьи 101](#) НК РФ копии решений налогового органа, указанные в настоящем пункте, в течение пяти дней после дня вынесения соответствующего решения вручаются налоговым органом лицу, в отношении которого вынесено соответствующее решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате их получения. В случае направления копии решения налогового органа по почте заказным письмом датой ее получения считается шестой день с даты отправки.

В соответствии с [пунктом 16 комментируемой статьи](#) положения, установленные настоящей статьей, распространяются также на плательщиков сборов и налоговых агентов.

Статья 101.1. Утратила силу с 1 января 2007 года. - Федеральный [закон](#) от 27.07.2006 N 137-ФЗ.

Статья 101.2. Вступление в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения при обжаловании в апелляционном порядке

#### Комментарий к [статье 101.2](#)

В соответствии с [пунктом 1 статьи 101.2](#) НК РФ в случае обжалования решения, вынесенного в порядке [статьи 101](#) НК РФ, в апелляционном порядке такое решение вступает в силу в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом, и в необжалованной части со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе.

В соответствии с положениями [статьи 138](#) НК РФ:

1) жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права;

2) апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование не вступившего в силу решения, вынесенного в порядке [статьи 101](#) Кодекса, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права.

В соответствии с правовой позицией ВАС РФ, предусмотренной в [Определении](#) от 20 января 2011 года N ВАС-11805/10, апелляционный порядок обжалования предполагает пересмотр не вступившего в законную силу решения и рассмотрения материалов проверки по существу.

В [абзаце 3 пункта 46](#) Постановления Пленума ВАС N 57 указано, что судам надлежит исходить из того, что в случае подачи в вышестоящий налоговый орган апелляционной жалобы только на часть решения нижестоящего налогового органа такое решение не вступает в силу полностью, то есть и в той части, в которой оно не обжаловалось.

С 1 января 2014 года применяется обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц ([пункт 2 статьи 138](#) НК РФ, [пункт 3 статьи 3](#) Федерального закона от 2 июля 2013 года N 153-ФЗ). Из указанного порядка обжалования установлено два исключения (применяются уже с 3 августа 2013 года):

1) ненормативные акты, принятые по итогам рассмотрения жалоб, в том числе апелляционных, могут быть обжалованы как в вышестоящем органе, так и в суде ([абзац 3 пункта 2 ст. 138](#) НК РФ);

2) ненормативные акты ФНС России и действия (бездействие) ее должностных лиц могут быть обжалованы только в суде ([абзац 4 пункт 2 статья 138](#) НК РФ).

Следует отметить, что в соответствии с [абзацем 2 пункта 2 статьи 138](#) НК РФ досудебный порядок считается соблюденным налогоплательщиком и в том случае, если указанное лицо обращается в суд, оспаривая ненормативный акт (действия или бездействие должностных лиц), в отношении которого не было принято решение по жалобе (апелляционной жалобе) в установленный срок.

В соответствии с [письмом](#) ФНС России от 24 декабря 2013 года N СА-4-7/23263 оспаривание ненормативных актов, направленных на взыскание налогов, пеней, штрафа, возможно только по мотиву нарушения сроков и порядка их принятия, но не по мотиву необоснованности начисления налоговых платежей либо нарушения процедуры при принятии решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности. Как указала ФНС России, оспаривание этих актов по мотиву неправомерности начисления налоговых платежей, отсутствия оснований для привлечения к ответственности и нарушения процедуры при принятии решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности возможно лишь при условии одновременного заявления требования о признании решения о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности недействительным.

Иной подход направлен на преодоление обязательной досудебной процедуры обжалования решения о

привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящий налоговый орган в случае, предусмотренном [пунктом 5 статьи 101.2 НК РФ](#), и срока на обжалование ненормативного акта в суд. Данный вывод содержится в [Постановлении Президиума ВАС РФ от 18 июня 2013 года N 18417/12 по делу N А78-3046/2012](#).

Согласно [пункту 2 статьи 140 НК РФ](#) по итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе:

- 1) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу - без удовлетворения;
- 2) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- 3) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 101.2 НК РФ](#) в случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, отменит решение нижестоящего налогового органа и примет новое решение, такое решение вышестоящего налогового органа вступает в силу со дня его принятия.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 101.2 НК РФ](#) в случае, если вышестоящий налоговый орган оставит без рассмотрения апелляционную жалобу, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения, но не ранее истечения срока подачи апелляционной жалобы.

Статья 101.3. Исполнение решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

#### Комментарий к [статье 101.3](#)

В соответствии с [пунктом 1 статьи 101.3](#) решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит исполнению со дня его вступления в силу. Названный порядок вступления в силу регламентирован [пунктом 9 статьи 101 НК РФ](#).

Федеральный [закон от 2 июля 2013 года N 153-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации"](#) (далее - Закон N 153-ФЗ) внес существенные изменения в [пункт 9 статьи 101](#). В соответствии с положениями Закона N 153-ФЗ сроки вступления в силу решений налоговых органов изменены:

- с 10 дней на один месяц в отношении решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее - решение, вынесенное в порядке [статьи 101 НК РФ](#)), за исключением решений, вынесенных по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков;

- с 20 дней на один месяц в отношении решения, вынесенного в порядке [статьи 101 НК РФ](#), по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков;

- решение Федеральной налоговой службы, вынесенное в порядке [статьи 101 НК РФ](#), вступает в силу со дня его вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю).

Решение, указанное в [пункте 9 статьи 101 НК РФ](#), подлежит в течение пяти дней со дня его вынесения вручению лицу, в отношении которого оно было вынесено (его представителю), под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате получения решения этим лицом (его представителем). В случае, если указанное решение невозможно вручить или передать иным способом, свидетельствующим о дате его получения, оно направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления решения по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день со дня отправки заказного письма.

[Пункт 9 статьи 101 НК РФ](#) устанавливает порядок вступления в силу решений руководителя налогового органа, принимаемых по результатам проверки. Указанный порядок напрямую связан с процедурой подачи апелляционной жалобы на решение руководителя налогового органа, которая регулируется [статьей 101.2 НК РФ](#).

В соответствии с положениями [статьи 101](#) и [статьи 138 НК РФ](#) жалоба подается в вышестоящий налоговый орган. Новый порядок обжалования исключает возможность подачи жалобы вышестоящему должностному лицу. Понятия жалобы и апелляционной жалобы устанавливаются в [статье 138 НК РФ](#).

В соответствии с [пунктом 2 статьи 3](#) Федерального закона от 2 июля 2013 года N 153-ФЗ в случае, если жалоба (апелляционная жалоба) на акты налоговых органов ненормативного характера либо действия или бездействие их должностных лиц подана до дня вступления в силу Федерального закона от 2 июля 2013 года N 153-ФЗ, применяются положения части первой НК РФ без учета изменений, внесенных указанным Федеральным [законом](#).

Лицо, в отношении которого вынесено соответствующее решение, вправе исполнить решение полностью или в части до вступления его в силу. При этом подача апелляционной жалобы не лишает это лицо права исполнить не вступившее в силу решение полностью или в части.

В соответствии с [пунктом 2 комментируемой статьи](#) обращение соответствующего решения к исполнению возлагается на налоговый орган, вынесший это решение. В случае рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом в апелляционном порядке вступившее в силу соответствующее решение направляется в налоговый орган, вынесший первоначальное решение, в течение трех дней со дня вступления в силу соответствующего решения. Названный порядок вступления в силу регламентирован в [пункте 9 статьи 101 НК РФ](#).

В соответствии с [пунктом 3 комментируемой статьи](#) на основании вступившего в силу решения лицу, в отношении которого вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, направляется в установленном [статьей 69 НК РФ](#) порядке требование об уплате налога (сбора), соответствующих пеней, а также штрафа в случае привлечения этого лица к ответственности за налоговое правонарушение. В соответствии с [пунктом 2 статьи 70 НК РФ](#) требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) в течение 20 дней с даты вступления в силу соответствующего решения. Названный порядок вступления в силу регламентирован в [пункте 9 статьи 101 НК РФ](#). При выявлении недоимки налоговый орган составляет документ по форме ([приложение N 1 к Приказу ФНС России от 3 октября 2012 года N ММВ-7-8/662@](#)), утверждаемой ФНС России.

Отдельно отметим, что зачет сумм излишне уплаченного налога в счет погашения задолженности по пеням и штрафам разрешается налоговым органом самостоятельно не на стадии принятия решения, а на этапе исполнения его решения ([Постановление Президиума ВАС РФ от 16 апреля 2013 года N 15638/12 по делу N А56-48850/2011](#)). Сложность названной процедуры подтверждается обилием судебных актов по рассматриваемому вопросу. Так, Президиум ВАС РФ в [Постановлении](#) от 25 сентября 2012 года N 4050/12 по делу N А19-29/11-44 указал, что в силу [пункта 4 статьи 89, пунктов 7 - 8 статьи 101, пунктов 1, 3 статьи 101.3, статьи 69 НК РФ](#) принятое налоговым органом в соответствии со [статьей 101 НК РФ](#) решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения не может включать в себя положения, направленные на осуществление фактического взыскания доначисленной недоимки, что исходя из позиции судов по существу будет иметь место в результате зачета имеющейся у налогоплательщика на момент вынесения решения переплаты в счет исполнения обязанности, вменяемой налоговым органом по результатам проверки, и определения в резолютивной части решения суммы налога к уплате с учетом названного зачета. Суд отметил, что указание в решении налогового органа на предложение налогоплательщику уплатить недоимку по налогу без учета имеющейся на момент вынесения этого решения по лицевому счету налогоплательщика переплаты по этому или иным налогам не является нарушением прав налогоплательщика и не может служить основанием для признания решения налогового органа недействительным.

По результатам вынесенного решения налогоплательщик в соответствии с [пунктом 39 Положения](#) по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 года N 34н, должен внести соответствующие изменения в данные бухгалтерского учета.

В соответствии с [письмом](#) МНС России от 3 марта 2000 года N 02-01-16/28 "О перерасчете налоговых обязательств при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы" при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы:

1) перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения). Периодом совершения ошибки считается период, в котором допущено искажение в исчислении налогооблагаемой базы;

2) перерасчет налоговых обязательств может быть произведен в сторону как увеличения, так и уменьшения. При установлении в ходе выездной налоговой проверки фактов занижения налогов и сборов в бюджет и во внебюджетные фонды, подлежащих отнесению на себестоимость или финансовые результаты, производится уменьшение налогооблагаемой прибыли на сумму доначисленных налогов и сборов, подлежащих отнесению на себестоимость или финансовые результаты.

Статья 101.4. Производство по делу о предусмотренных настоящим Кодексом налоговых правонарушениях

Комментарий к [статье 101.4](#)

Производство по делу представляет собой совокупность процессуальных действий, совершаемых в

определенном порядке и направленных на установление факта совершения лицом правонарушения и виновности в его совершении <190>.

<190> Егiazарова В.В. [Комментарий](#) к Налоговому кодексу Российской Федерации (часть 1) (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова // СПС "КонсультантПлюс". 2004.

Положения комментируемой [статьи](#) введены Федеральным [законом](#) N 137-ФЗ и посвящены порядку производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях, а именно: определению должностных лиц налогового органа, составляющих акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных [статьями 120, 122, 123](#) НК РФ) [далее - Акт], их обязанностей при рассмотрении Акта; порядка исследования доказательств (документов); видов решений, которые принимаются по результатам рассмотрения Акта; установлению формы и требований к содержанию Акта, а также последствиям их несоблюдения и т.д.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 100.1](#) НК РФ дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушениях (за исключением [статей 120, 122, 123](#) НК РФ) рассматриваются в порядке [статьи 101.4](#) НК РФ (дела о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе камеральной или выездной проверки, рассматриваются в порядке [статьи 101](#) НК РФ).

Согласно [пункту 1 статьи 101.4](#) НК РФ при выявлении фактов нарушения законодательства о налогах и сборах должностным лицом налогового органа в течение 10 дней со дня выявления такого нарушения составляется Акт.

Форма акта ([приложение N 1](#) к Приказу ФНС РФ от 13 декабря 2006 года N САЭ-3-06/860@) и требования ([приложение N 2](#) к Приказу ФНС РФ от 13 декабря 2006 года N САЭ-3-06/860@) к его составлению устанавливаются ФНС России. В соответствии с названными требованиями:

1) в Акте должны быть указаны:

1.1) документально подтвержденные факты нарушения законодательства о налогах и сборах;

1.2) выводы и предложения должностного лица, обнаружившего факты нарушения законодательства о налогах и сборах, по устранению выявленных нарушений и применению налоговых санкций;

2) Акт должен быть составлен на бумажном носителе, на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц. К Акту прилагаются копии документов (при их наличии), подтверждающих отраженные в Акте факты нарушения законодательства о налогах и сборах, протоколы допроса свидетелей, а также иные материалы, имеющие значение для принятия правильного и обоснованного решения по результатам рассмотрения Акта.

В Акте не допускаются помарки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями лиц, подписывающих акт.

Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению в Акте с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу, котируемому Банком России для соответствующей иностранной валюты по отношению к рублю.

В случае необходимости использования в тексте Акта сокращенных наименований и аббревиатур при первом употреблении соответствующее словосочетание приводится полностью с одновременным указанием в скобках его сокращенного наименования или аббревиатуры, используемых далее по тексту;

3) Акт составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой вручается лицу, совершившему налоговое правонарушение (его представителю).

При выявлении налоговым органом обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, Акт составляется в трех экземплярах. В указанном случае третий экземпляр акта приобщается к материалам, направляемым в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела в порядке, предусмотренном [пунктом 3 статьи 32](#) НК РФ;

4) содержащиеся в Акте сведения, относящиеся к налоговой тайне, не подлежат разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел и их должностными лицами, а также передаче в другие органы, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом;

5) Акт должен состоять из трех частей: вводной, описательной, итоговой;

5.1) вводная часть Акта должна содержать:

5.1.1) номер Акта (присваивается при его регистрации в налоговом органе);

5.1.2) наименование места составления Акта;

5.1.3) дату Акта. Под указанной датой понимается дата составления Акта должностным лицом налогового органа;

5.1.4) фамилию, имя, отчество должностного лица налогового органа, составившего Акт, его должность и классный чин (при наличии) с указанием наименования налогового органа;

5.1.5) указание на [пункт 1 статьи 101.4](#) НК РФ, на основании которого должностным лицом налогового органа составлен Акт;



5.1.6) полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество лица, совершившего налоговое правонарушение. В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о совершении предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях организации по месту нахождения ее обособленного подразделения, помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования обособленного подразделения и место его нахождения;

5.1.7) адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;

5.1.8) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). В случае обнаружения фактов нарушений законодательства о налогах и сборах организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо ИНН организации указывается код причины постановки на учет (КПП);

5.2) описательная часть Акта должна содержать систематизированное изложение обнаруженных документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам рассмотрения Акта, в том числе выявленных обстоятельств, смягчающих или отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения. Содержание описательной части Акта должно соответствовать следующим требованиям:

5.2.1) объективность и обоснованность. Отражаемые в Акте факты должны являться результатом тщательно проведенных мероприятий налогового контроля, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных деяний (действий или бездействия).

По каждому отраженному в Акте факту нарушения законодательства о налогах и сборах должны быть четко изложены:

- существо и обстоятельства нарушения законодательства о налогах и сборах;
- вид налогового правонарушения, способ и иные обстоятельства его совершения;
- ссылки на соответствующие нормы НК РФ, которые нарушены;
- ссылки на доказательства.

Акт не должен содержать субъективных предположений, не основанных на достаточных доказательствах;

5.2.2) полнота и комплексность отражения в Акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушения законодательства о налогах и сборах.

Каждый установленный факт нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть описан полно и всесторонне. Изложение в Акте обстоятельств совершенного налогового правонарушения должно основываться на результатах исследования всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения мероприятий налогового контроля.

В Акте должно обеспечиваться отражение всех существенных обстоятельств, относящихся к выявленным нарушениям законодательства о налогах и сборах;

5.2.3) четкость, лаконичность и доступность изложения. Содержащиеся в Акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и по возможности доступным для лиц, не имеющих специальных познаний;

5.2.4) системность изложения. Обнаруженные нарушения законодательства о налогах и сборах должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером и видами нарушений законодательства о налогах и сборах.

Выявленные факты однородных массовых нарушений законодательства о налогах и сборах могут быть сгруппированы в ведомости, таблицы и другие материалы, прилагаемые к Акту (приложения). В данном случае в тексте Акта приводится изложение существа этих нарушений законодательства о налогах и сборах со ссылкой на конкретные нормы НК РФ и делается ссылка на соответствующие приложения к Акту. При этом данные приложения должны содержать полный перечень однородных нарушений законодательства о налогах и сборах. Каждое из указанных приложений должно быть подписано составившим Акт должностным лицом налогового органа, а также лицом, совершившим налоговое правонарушение (его представителем);

5.3) итоговая часть Акта должна содержать:

5.3.1) выводы о наличии признаков налоговых правонарушений. Данные выводы должны содержать указание на вид совершенных налоговых правонарушений со ссылкой на правовые нормы НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений;

5.3.2) предложения о взыскании с банка неперечисленных сумм налогов (сборов, пени и штрафов) (приводится в случае выявления налоговым органом неисполнения банком обязанностей, установленных [статьей 60 НК РФ](#));

5.3.3) предложения по устранению выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах. Указанные предложения должны содержать перечень конкретных мер, направленных на устранение и пресечение обнаруженных нарушений законодательства о налогах и сборах;

5.3.4) указание на количество листов приложений к Акту;

6) Акт подписывается составившим его должностным лицом налогового органа и лицом, совершившим

налоговое правонарушение. Об отказе лица, совершившего налоговое правонарушение, подписать Акт, делается запись: "(Ф.И.О. руководителя организации с указанием его должности, Ф.И.О. физического лица (Ф.И.О. его представителя)) от подписи Акта отказался", заверенная подписью должностного лица налогового органа с указанием даты.

Акт вручается лицу, совершившему налоговое правонарушение (его представителю), под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения. До вручения лицу, совершившему налоговое правонарушение (его представителю), Акт подлежит регистрации в налоговом органе в специальном журнале, страницы которого должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью налогового органа.

При вручении Акта на последней странице экземпляра Акта, остающегося на хранении в налоговом органе, делается запись: "Экземпляр Акта с приложениями на (количество листов) листах получил" за подписью лица, совершившего налоговое правонарушение (его представителя), с указанием его фамилии и инициалов, а также даты вручения акта.

Если лицо, совершившее налоговое правонарушение, уклоняется от получения Акта, должностным лицом налогового органа делается отметка в Акте: "(Ф.И.О. руководителя организации с указанием его должности, Ф.И.О. физического лица (Ф.И.О. его представителя)) от получения Акта уклонился", заверенная подписью должностного лица налогового органа с указанием даты.

После проставления отметки об уклонении от получения Акта направляется лицу, совершившему налоговое правонарушение, по почте заказным письмом. В случае направления указанного акта по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты его отправки. В соответствии с [пунктом 6 статьи 6.1 НК РФ](#) срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях.

В соответствии с [пунктом 5 комментируемой статьи](#), если налогоплательщик не согласен с данными фактами, он вправе в течение одного месяца со дня получения акта представить в налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям ([пункт 5 статьи 101.4 НК РФ](#)). Налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений. Заверение копий происходит в соответствии с [Указом](#) Президиума ВС СССР от 4 августа 1983 года N 9779-Х "О порядке выдачи и свидетельствования предприятиями, учреждениями и организациями копий документов, касающихся прав граждан", а также [пункта 3.26 раздела 3](#) "Требования к оформлению реквизитов документов" ГОСТ Р 6.30-2003 "Государственный стандарт Российской Федерации. Унифицированные системы документации. Унифицированная система" (утвержден Постановлением Госстандарта РФ от 3 марта 2003 года N 65-ст "О принятии и введении в действие государственного стандарта Российской Федерации"): "При заверении соответствия копии документа подлиннику ниже реквизита "Подпись" проставляют заверительную надпись "Верно"; должность лица, заверившего копию; личную подпись; расшифровку подписи (инициалы, фамилию); дату заверения".

В соответствии с [пунктом 6 комментируемой статьи](#) по истечении срока, указанного в [пункте 5 статьи 101.4 НК РФ](#), в течение 10 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт, в котором зафиксированы факты нарушения законодательства о налогах и сборах, а также документы и материалы, представленные лицом, совершившим налоговое правонарушение.

Согласно [пункту 7 статьи 101.4 НК РФ](#) Акт рассматривается в присутствии привлекаемого к ответственности лица или его представителя. О времени и месте рассмотрения акта налоговый орган извещает лицо, совершившее нарушение законодательства о налогах и сборах, заблаговременно. Форма уведомления о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) приведена в приложении N 1 к Приказу N ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@. В качестве недостатка юридической техники комментируемого [пункта](#) отметим указание на "заблаговременное" извещение налогоплательщика, так как такая формулировка является "каучуковой".

Как и в случае с [пунктом 2 статьи 101 НК РФ](#), в [пункте 7 статьи 101.4](#) отмечается, что неявка извещенного надлежащим образом лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, или его представителя не лишает возможности руководителя (заместителя руководителя) налогового органа рассмотреть Акт в отсутствие этого лица.

При рассмотрении акта (других материалов мероприятий налогового контроля):

- 1) может оглашаться составленный акт;
- 2) иные материалы мероприятий налогового контроля;
- 3) письменные возражения лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения. Отсутствие письменных возражений не лишает это лицо права давать свои объяснения на стадии рассмотрения акта;
- 4) заслушиваются объяснения лица, привлекаемого к ответственности;
- 5) исследуются иные доказательства. Не допускается использование доказательств, полученных с

нарушением **НК РФ**. Если документы (информация) были представлены лицом, привлекаемым к ответственности, в налоговый орган с нарушением установленных **НК РФ** сроков, то полученные документы (информация) не будут считаться полученными с нарушением **НК РФ**. Как указал ВАС РФ в **пункте 45** Постановления Пленума от 30 июля 2013 года N 57, при исследовании и оценке представленной налоговым органом доказательственной базы по налоговым делам судам надлежит исходить из того, что материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств при осуществлении производства по делу о предусмотренных **НК РФ** налоговых правонарушениях (**пункт 7 статьи 101.4 НК РФ**), если соответствующие мероприятия проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным Федеральным **законом** от 12 августа 1995 года N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности";

6) может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

В ходе рассмотрения акта и других материалов мероприятий налогового контроля руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

1) устанавливает, допускало ли лицо, в отношении которого был составлен акт, нарушения законодательства о налогах и сборах;

2) устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налоговых правонарушений, содержащихся в **НК РФ**;

3) устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица, в отношении которого был составлен Акт, к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) выявляет обстоятельства, исключаящие вину (**статья 111 НК РФ**) лица в совершении налогового правонарушения, или обстоятельства, смягчающие (**пункт 1 статьи 112 НК РФ**) или отягчающие (**пункт 2 статьи 112 НК РФ**) ответственность за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с **пунктом 8 статьи 101.4 НК РФ** по результатам рассмотрения Акта и приложенных к нему документов и материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение в срок, предусмотренный **пунктом 6 статьи 101.4 НК РФ**:

1) о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение (**форма** документа приводится в приложении N 14 к Приказу N ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@);

2) об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение (**форма** документа приводится в приложении N 15 к Приказу N ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@).

В соответствии с **пунктом 3 статьи 108 НК РФ** основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу, при условии, что срок давности привлечения к ответственности, установленный **статьей 113 НК РФ**, не истек. Основаниями для отказа в привлечении лица к ответственности служат обстоятельства, предусмотренные **статьей 109 НК РФ**, а также **пунктом 2 статьи 108 НК РФ**.

Нормы **пункта 8 статьи 101.4 НК РФ** носят отсылочный характер и обращают внимание на **пункт 6 комментируемой статьи**. Примером системного толкования названных норм может считаться позиция налогоплательщика по делу N А61-571/2012, согласно которой процедура рассмотрения материалов проверки и вынесение по их результатам решения являются единым процессом и не могут осуществляться в разное время. Приведенная позиция не нашла поддержки у судей кассационной инстанции, которые в **Постановлении** ФАС Северо-Кавказского округа от 20 мая 2013 года по делу N А61-571/2012 признали позицию налогоплательщика неправомерной, так как нормы действующего налогового законодательства не предусматривают обязанности налоговой инспекции выносить решение в день рассмотрения материалов проверки или в иной день с извещением налогоплательщика о времени и месте вынесения решения.

В соответствии с **пунктом 9 статьи 101.4 НК РФ** в решении о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение:

1) излагаются обстоятельства допущенного правонарушения;

2) указываются документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства;

3) доводы, приводимые лицом, привлекаемым к ответственности, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов;

4) решение о привлечении лица к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей **НК РФ**, предусматривающих ответственность за данные правонарушения, и применяемые меры ответственности;

5) указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено указанное решение, вправе обжаловать это решение;

6) порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган;

7) указываются наименование органа, место его нахождения, другие необходимые сведения.

Обращаем внимание, что согласно новой редакции **пункта 9 статьи 101.4 и статьи 138 НК РФ**

ненормативные акты налоговых органов, а также действия и бездействие их должностных лиц теперь могут быть обжалованы только в вышестоящем налоговом органе. В связи с этим возможность обжалования вышестоящему должностному лицу исключена ([подпункт "а" пункта 1 и пункта 3 статьи 1](#) Федерального закона от 2 июля 2013 года N 153-ФЗ).

В соответствии с [пунктом 10 комментируемой статьи](#) и на основании вынесенного решения о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение (об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение) этому лицу налоговым органом, выявившим соответствующее правонарушение, направляется требование об уплате (о перечислении) налога (сбора), пеней и штрафа в порядке и сроки, которые установлены [статьями 60, 69 и 70](#) НК РФ, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 70](#) НК РФ требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) в течение 20 дней с даты вступления в силу соответствующего решения. Названный порядок вступления в силу регламентирован в [пункте 9 статьи 101](#) НК РФ. При выявлении недоимки налоговый орган составляет документ по форме ([приложение N 1](#) к Приказу ФНС России от 3 октября 2012 года N ММВ-7-8/662@), утверждаемой ФНС России.

Как указал ВАС РФ в [пункте 31](#) Постановления Пленума от 30 июля 2013 года N 57, судам надлежит иметь в виду, что несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля сроков, предусмотренных [пунктом 2 статьи 88, пунктом 6 статьи 89, пунктами 1 и 5 статьи 100, пунктами 1, 6, 9 статьи 101, пунктами 1, 6, 10 статьи 101.4, пунктом 3 статьи 140](#) (в случае подачи апелляционной жалобы), [статьей 70](#) НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке, в связи с чем при проверке судом соблюдения налоговым органом сроков осуществления принудительных мер сроки совершения упомянутых действий учитываются в той продолжительности, которая установлена нормами НК РФ; однако соответствующие доводы о несоблюдении указанных сроков могут быть заявлены налогоплательщиком в суде только в рамках оспаривания либо требования об уплате налога, пеней и штрафа, направленного ему на основании [статьи 70](#) Кодекса, либо решения о взыскании налога, пеней, штрафа, принятого в соответствии со [статьей 46](#) НК РФ, либо в качестве возражений на иск, предъявленный налоговым органом по правилам [статьи 46](#) Кодекса.

Федеральным [законом](#) от 23 июля 2013 года N 248-ФЗ [пункт 11 комментируемой статьи](#) признан утратившим силу. Это означает, что указанные в комментируемой статье решения могут быть переданы налогоплательщику в общем порядке ([пункт 4 статьи 31](#) НК РФ): по почте, лично под расписку либо по телекоммуникационным каналам связи (если лицо обязано представлять декларации в электронном виде, этот способ является исключительным). Следует отметить, что общий порядок не устанавливает приоритетности. Поэтому теперь не будет иметь значения, уклонялся налогоплательщик от получения копии решения или нет. Ранее при разрешении споров суды иногда учитывали отсутствие у налогового органа доказательств уклонения налогоплательщика от получения решения лично (см. [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 29 мая 2008 года N А56-50178/2007).

В [абзаце 1 пункта 12 комментируемой статьи](#) отмечается, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Таким образом, по общему правилу из норм НК РФ следует, что нарушение налоговым органом требований отдельных положений НК РФ не является безусловным основанием для отмены решения.

В соответствии с [абзацем 2 пункта 12 комментируемой статьи](#) НК РФ безусловным основанием для отмены решения является только нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки. К существенным относятся следующие условия:

1) обеспечение права проверяемого налогоплательщика, в отношении которого составлен Акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя. В [пункте 40](#) Постановления Пленума ВАС N 57 отмечено, что в силу [пункта 14 статьи 101 и пункта 12 статьи 101.4](#) НК РФ неизвещение либо ненадлежащее извещение лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа соответствующих материалов является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения и, следовательно, основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения, вынесенного в отсутствие этого лица по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, если только в ходе судебного разбирательства не будет установлено, что указанное лицо фактически приняло участие в рассмотрении соответствующих материалов;

2) обеспечение права налогоплательщика представить объяснения.

В [пункте 42](#) Постановления Пленума ВАС N 57 выделяется еще одно существенное условие нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, исходя из системного толкования положений [статьи](#)



[101](#) и [статья 101.4](#) НК РФ. К такому основанию суд отнес вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы, в том числе возражения соответствующего лица, и непосредственно исследовал все имеющиеся доказательства. По мнению суда, в этом случае лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, лишается возможности дать пояснения относительно содержащихся в акте и иных материалах выводов непосредственно тому должностному лицу налогового органа, которое вынесло решение.

В соответствии с [абзацем 3 пункта 12 комментируемой статьи](#) НК РФ основаниями для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию неправильного решения.

В соответствии с [пунктом 13 комментируемой статьи](#) по выявленным налоговым органом нарушениям законодательства о налогах и сборах, за которые лица подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа составляет протокол об административном правонарушении. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении лиц, виновных в их совершении, производятся налоговыми органами в соответствии с законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях. [Перечень](#) должностных лиц налоговых органов Российской Федерации, уполномоченных составлять протоколы об административных правонарушениях, содержится в приложении к Приказу ФНС России от 2 августа 2005 года N САЭ-3-06/354@ (зарегистрирован в Минюсте России 25 августа 2005 года N 6941). Административная ответственность должностных лиц за правонарушения в области налогов и сборов предусмотрена [статьями 15.3 - 15.9](#) и [статьей 15.11](#) КоАП РФ. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных наказаний в отношении физических лиц и должностных лиц организаций, виновных в их совершении, производятся в соответствии с законодательством об административных правонарушениях. Полномочия должностных лиц по составлению протоколов об указанных административных правонарушениях предусмотрены [пунктом 5 части 2 статьи 28.3](#) КоАП РФ.

## Статья 102. Налоговая тайна

### Комментарий к [статье 102](#)

Комментируемая [статья](#) посвящена одному из центральных институтов налогового права - налоговой тайне.

Налогоплательщики и иные лица, участвуя в налоговых правоотношениях, прежде всего в правоотношениях по налоговому контролю, передают налоговым органам значительное количество информации, охраняемой законодательством: конфиденциальной информации, информации, составляющей коммерческую, банковскую, страховую тайну и т.п.

Эта информация предназначена только для использования налоговыми органами и только для целей налогового контроля. Использование этой информации в иных целях может нанести серьезный ущерб налогоплательщику, результатам его экономической, предпринимательской деятельности.

Охраняя полученную от налогоплательщика информацию, налоговое законодательство учреждает правовой режим налоговой тайны.

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом (иными государственными органами, участвующими в осуществлении налогового контроля, - органами внутренних дел, следственными органами и таможенным органом) сведения о налогоплательщике.

Налоговую тайну составляют любые сведения о налогоплательщике. По форме это может быть информация (письменная, электронная) о налогоплательщике, ставшая известной налоговому органу при осуществлении им своих полномочий по налоговому контролю (документы, электронные документы, магнитные диски, фотографии, видео- и звукозапись и т.д.). При этом по содержанию к предмету налоговой тайны может относиться не только информация, связанная непосредственно с исполнением налогоплательщиком налоговой обязанности; под режим налоговой тайны подпадает вся персональная информация о налогоплательщике, информация, составляющая коммерческую тайну, секреты производства и т.п.

Квалифицирующим признаком в определении предмета налоговой тайны является то, что он формируется за счет сведений, полученных налоговым органом при исполнении им своих полномочий.

При этом предмет налоговой тайны формируется не только за счет тех сведений, которые передал налоговому органу сам налогоплательщик, но и за счет сведений о налогоплательщике, которые получает налоговый орган от других лиц - от банковских учреждений, налоговых агентов, экспертов, свидетелей и т.д.

За пределы, охраняемые правовым режимом налоговой тайны, выводятся:

1) общедоступная информация о налогоплательщике, в том числе ставшая таковою с его согласия. К общедоступной информации относятся общеизвестные сведения и иная информация, доступ к которой не ограничен (Федеральный закон от 27.07.2006 "Об информации, информационных технологиях и о защите информации"). Налогоплательщик может дать письменное согласие на придание информации, передаваемой им налоговому органу, статуса общедоступной информации (пример такого письменного заявления-согласия см.: [письмо](#) ФНС России от 28.03.2014 N ГД-4-3/5719 "Об утилизационном сборе");

2) об идентификационном номере налогоплательщика (ИНН);

3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

4) сведения, предоставляемые налоговым, таможенным или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами о взаимном сотрудничестве между налоговыми, таможенными или правоохранительными органами;

5) предоставляемые избирательным комиссиям сведения о размере и об источниках доходов кандидата и его супруга, а также об имуществе, принадлежащем кандидату и его супругу на праве собственности;

6) сведения, предоставляемые в Государственную информационную систему о государственных и муниципальных платежах, предусмотренную Федеральным [законом](#) "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг";

7) о специальных налоговых режимах, применяемых налогоплательщиками, а также об участии налогоплательщика в консолидированной группе налогоплательщиков.

Таким образом, предмет налоговой тайны составляет любая информация, поступающая налоговому органу с момента постановки налогоплательщика на учет в налоговом органе, за исключением вышеперечисленной информации, которая законом выводится из-под режима налоговой тайны.

Налогоплательщик наделяется правом на соблюдение и сохранение налоговой тайны, являющейся важнейшей информационно-правовой гарантией защиты его прав и законных интересов. На налоговые органы Налоговым [кодексом](#) возложена обязанность соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение.

Правовой режим налоговой тайны предполагает запрет на ее разглашение органами, которые в соответствии с законом имеют доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну: налоговыми органами, органами внутренних дел, следственными органами, таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами и др.

Сведения, составляющие налоговую тайну, могут быть обнародованы или переданы иным государственным органам только в порядке, установленном самим Налоговым кодексом РФ или иным федеральным законом.

Так, Налоговый [кодекс](#) РФ устанавливает, что не является разглашением налоговой тайны предоставление налоговым органом ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков сведений об участниках этой группы, составляющих налоговую тайну.

В соответствии с Федеральным конституционным [законом](#) "О Правительстве Российской Федерации" налоговые органы передают для последующего опубликования в средствах массовой информации сведения о являющихся объектами налогообложения доходах, ценных бумагах и ином имуществе, принадлежащем на праве собственности председателю и членам Правительства РФ, их супругам и несовершеннолетним детям.

Случаи передачи налоговыми органами сведений, составляющих предмет налоговой тайны, предусмотрены, в частности, Федеральными законами "[О полиции](#)", "[О прокуратуре](#)", "[О Следственном комитете Российской Федерации](#)", "[О противодействии легализации \(отмыванию\) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма](#)", "[Об исполнительном производстве](#)", "[О судебных приставах](#)" и т.д.

На защиту коммерческих интересов налогоплательщика, конкурентных преимуществ его бизнеса направлена норма Налогового [кодекса](#), относящая к разглашению налоговой тайны использование или передачу другому лицу информации, составляющей коммерческую тайну или секрет производства налогоплательщика и ставшей известной должностному лицу налогового органа (таможенного органа, следственного органа и т.д.), привлеченным экспертам, специалистам при выполнении ими своих обязанностей (прежде всего в процессе налогового контроля).

Режим налоговой тайны обеспечивается, во-первых, особым порядком хранения такой информации и доступа к ней, а во-вторых, установлением юридической ответственности за нарушение режима налоговой тайны.

Поступившие в налоговые органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа. Право доступа к таким сведениям имеют должностные лица, определяемые ФНС России (для таможенных органов - ФТС России, для органов внутренних дел - МВД России и т.д.).

Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влекут юридическую ответственность (уголовную, административную, дисциплинарную, материальную), предусмотренную федеральными законами.

Уголовная ответственность установлена за незаконные получение и разглашение сведений, составляющих налоговую тайну ([ст. 183](#) Уголовного кодекса РФ).

Административная ответственность предусмотрена за разглашение информации с ограниченным доступом (ст. 13.14 Кодекса РФ об административной ответственности).

В соответствии с [Законом](#) РФ "О налоговых органах" за невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей (в том числе обязанности соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение) они привлекаются:

- к дисциплинарной ответственности (ст. 57, 58 Федерального закона "О государственной гражданской службе Российской Федерации");
- к материальной ответственности ([раздел XI](#) Трудового кодекса РФ).

Статья 103. Недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля

Комментарий к [статье 103](#)

Положения комментируемой [ст. 103](#) НК РФ основаны на принципах Конституции РФ, в соответствии с которыми каждое лицо имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (либо бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц ([ст. 53](#) Конституции РФ).

Согласно [пп. 14 п. 1 ст. 21](#) НК РФ налогоплательщики имеют право на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями или бездействием их должностных лиц.

Как указал КС РФ в [Постановлении](#) от 16 июля 2004 года N 14-П по делу о проверке конституционности отдельных положений части второй [статьи 89](#) НК РФ, Налоговый кодекс исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля ([ст. 35](#) и [103](#) НК РФ). Если, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что является недопустимым в силу положений [Конституции](#) Российской Федерации. Превышение налоговыми органами (должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимы с принципами правового государства.

При проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда проверяемым в порядке налогового контроля лицам, а также их имуществу. Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

За причинение убытков проверяемым лицам в результате совершения неправомерных действий налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

В соответствии со [ст. 103](#) НК РФ возмещению подлежат только те убытки, которые возникли по вине лиц, проводящих налоговый контроль. Также необходимо доказать неправомерность действий налоговых или иных органов.

В соответствии со [ст. 15](#) ГК РФ под убытками понимается сумма, складывающаяся из реального ущерба и упущенной выгоды. В свою очередь, реальным ущербом называются расходы, произведенные (которые необходимо произвести) для восстановления нарушенного права, утраченного или поврежденного имущества, а упущенной выгодой - неполученные доходы, которые этот налогоплательщик (иное обязанное лицо) получил бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его права не были бы нарушены. Так, в одном из судебных решений суд не признал, что незаконный отказ в возмещении НДС явился причиной возникновения у налогоплательщика убытков, так как не доказаны такие обстоятельства, как наличие и размер убытков, противоправность проведения противоположной стороны и причинно-следственная связь между этими обстоятельствами ([Постановление](#) ФАС ЦО от 12.03.2013 по делу N А35-7715/2011).

Комментируемая [статья](#) не устанавливает порядка возмещения ущерба, тем самым решая этот вопрос в рамках [ст. 16](#) ГК РФ, в которой сказано, что убытки, причиненные гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов или должностных лиц этих органов, в том числе издания не соответствующего закону нормативного правового акта, подлежат возмещению за счет средств федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

Поскольку согласно принципу иммунитета бюджетов ([п. 1 ст. 239](#) БК РФ) обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется только на основании судебного акта, за исключениями, указанными в этом пункте, предусмотренные НК РФ убытки возмещаются в судебном порядке.

Таким образом, возмещение убытков налогоплательщика происходит за счет казны в лице финансовых органов. Однако даже при наличии решения суда о возмещении убытков налогоплательщика за счет

государственной казны реализовать такое решение будет практически невозможно, так как отсутствует механизм его исполнения.

Убытки, причиненные налогоплательщику (иному обязанному лицу) правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Статья 103.1. Утратила силу с 1 января 2007 года. - Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ.

Статья 104. Заявление о взыскании налоговой санкции

Комментарий к [статье 104](#)

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения ([пункт 1 статьи 114 НК РФ](#)) <191>. По своей природе налоговая санкция представляет собой разновидность правовых санкций, она обладает как общими признаками, свойственными всем правовым санкциям в целом, так и рядом специфических признаков, в совокупности присущих только ей <192>:

1) налоговая санкция является формой юридической ответственности, поскольку ее применение предполагает итоговую оценку противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния, за которое она назначается, как налогового правонарушения;

2) налоговая санкция представляет собой меру государственного принуждения, используемую в сфере публичных финансов;

3) налоговая санкция выполняет три функции - штрафную (карательную), превентивно-воспитательную и восстановительную. Целью карательного воздействия налоговой санкции является возмездие, наказание правонарушителя за совершенное им противоправное деяние; воспитательного воздействия - предупреждение налоговых правонарушений; восстановительного воздействия - компенсация потерь, понесенных государством или муниципальным образованием в результате недополучения налоговых доходов;

4) налоговые санкции имеют имущественный характер, поскольку устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных [главами 16 и 18 НК РФ](#) ([пункт 2 статьи 114 НК РФ](#)).

-----  
<191> Белова М.С., Кинсбургская В.А., Ялбулганов А.А. Налоговый контроль и ответственность: анализ законодательства, административной и судебной практики // Центр публично-правовых исследований / Под общей ред. проф. А.А. Ялбулганова. М.: Academia, 2008. С. 229 - 230.

<192> Там же.

С 1 января 2014 года применяется обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц ([пункт 2 статьи 138 НК РФ](#), [пункт 3 статьи 3](#) Федерального закона от 2 июля 2013 года N 153-ФЗ). Из указанного порядка обжалования установлено два исключения. Во-первых, ненормативные акты, принятые по итогам рассмотрения жалоб, в том числе апелляционных, могут быть обжалованы как в вышестоящем органе, так и в суде ([абзац 3 пункта 2 статьи 138 НК РФ](#)). А во-вторых, ненормативные акты ФНС России и действия (бездействие) ее должностных лиц могут быть обжалованы только в суде ([абзац 4 пункта 2 статьи 138 НК РФ](#)). Напомним, что до 1 января 2014 г. норма об обязательном досудебном порядке обжалования действовала только в отношении решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности, принятых на основании [статьи 101 НК РФ](#).

Комментируемая [статья](#) предусматривает взыскание в судебном порядке только с двух категорий налогоплательщиков:

1) с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями;

2) с организаций и индивидуальных предпринимателей, перечисленных в [пункте 2 статьи 45 НК РФ](#).

В остальных случаях налоговый орган вправе осуществить взыскание (в том числе штрафа) в порядке, предусмотренном [статьями 46, 47 НК РФ](#). Таким образом, налоговые санкции по общему правилу взыскиваются в бесспорном порядке. Налоговый орган вправе обратиться в суд с соответствующим иском на основании комментируемой [статьи НК РФ](#) в случае невозможности взыскания налоговых санкций в ином порядке. Доводы о возможности по общему правилу взыскания налоговых санкций только в судебном порядке в случае пропуска налогоплательщиком срока уплаты штрафной санкции не соответствуют [НК РФ](#). Соответствующая позиция приведена в [Постановлении](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 20 октября 2011 года N A10-4490/2010, [Постановлении](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 24 мая 2012 года N A19-20435/2011.

Из анализа [статей 101.4 и 104 НК РФ](#) следует, что решение, вынесенное должностным лицом налогового органа о привлечении к ответственности, по своей юридической силе принципиально отличается от постановления, вынесенного должностным лицом налогового органа по делу об административном



правонарушении <193>. Аргументом в поддержку этой позиции выступает [часть 1 статьи 31.2 КоАП РФ](#), в соответствии с которой постановление по делу об административном правонарушении обязательно для исполнения всеми органами государственной власти, органами местного самоуправления, должностными лицами, гражданами и их объединениями, юридическими лицами. Решение же, вынесенное по налоговому правонарушению, такой обязательностью не обладает, так как для реализации такого решения налоговый орган должен обратиться с заявлением в суд <194>.

<193> Серков П.П. [Административная ответственность в российском праве](#): современное осмысление и новые подходы: Монография [Электронный ресурс] // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<194> [Там же](#).

В [абзаце 2 п. 1 комментируемой статьи](#) законодатель особо подчеркнул обязанность налогового органа предложить налогоплательщику добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. И только в случае, если налогоплательщик отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании с данного налогоплательщика налоговой санкции, установленной НК РФ, за совершение данного налогового правонарушения.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 104 НК РФ](#) устанавливается подведомственность для подачи налоговым органом заявления о взыскании налоговой санкции:

1) с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд;

2) с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, подается в суд общей юрисдикции.

В соответствии с [абзацем 2 пункта 2 статьи 104 НК РФ](#) к такому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 104 НК РФ](#) налоговый орган в необходимых случаях одновременно с подачей заявления о взыскании налоговой санкции с налогоплательщика вправе направить в суд ходатайство об обеспечении требования о взыскании налоговой санкции в порядке, предусмотренном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации и арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации. Указанное положение не следует понимать как ограничивающее право налогового органа обратиться с ходатайством об обеспечении иска на иных стадиях судебного процесса, так как комментируемая [статья](#) ограничивается определением порядка подачи в суд заявления о взыскании налоговой санкции и не должна регламентировать все последующие действия, которые относятся к сфере регулирования процессуального законодательства <195>.

<195> Егизарова В.В. [Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации \(часть 1\)](#) (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова // СПС "КонсультантПлюс". 2004.

[Пункт 4 статьи 104](#) распространяет порядок обращения налогового органа в суд с заявлением о взыскании налоговой санкции также на случаи привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, совершенное в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Статья 105. Рассмотрение дел и исполнение решений о взыскании налоговых санкций

Комментарий к [статье 105](#)

Комментируемая статья носит бланкетный характер по отношению к процессуальному законодательству. В самом общем виде в статье 105 НК РФ определена подведомственность заявлений о взыскании налоговой санкции. В соответствии с [пунктом 1 комментируемой статьи](#) дела о взыскании налоговых санкций по заявлению налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами и Верховным Судом Российской Федерации в соответствии с [главой 26 "Рассмотрение дел о взыскании обязательных платежей и санкций"](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации от 24 июля 2002 года N 95-ФЗ.

В соответствии с [пунктом 2 комментируемой статьи](#) дела о взыскании налоговых санкций по заявлению налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, рассматриваются судами общей юрисдикции и Верховным Судом Российской Федерации в соответствии с [Гражданским процессуальным кодексом](#) Российской Федерации от 14 ноября 2002 года N 138-ФЗ.

В соответствии с [абзацем 1 пункта 3 комментируемой статьи](#) исполнение вступивших в законную силу решений судов ([статья 180 АПК РФ](#), [статья 209 ГПК РФ](#)) о взыскании налоговых санкций производится в

порядке, установленном Федеральным [законом](#) от 2 октября 2007 года N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве".

В соответствии с [абзацем 2 пункта 3 комментируемой статьи](#) исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций с организаций, которым открыты лицевые счета, производится в порядке, установленном [главой 24.1](#) "Исполнение судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации" Бюджетного кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 145-ФЗ. В этом случае особое значение приобретает организационно-правовая форма юридического лица, что подтверждается судебной практикой. Так, ФАС Московского округа в [Постановлении](#) от 27 июня 2013 года по делу N А41-25573/08 указал, что налоговым органам не предоставлено право на списание в бесспорном порядке денежных средств со счетов бюджетных учреждений, каковыми являются заявители, так как в соответствии с [пунктом 3 статьи 105 НК РФ](#) взыскание налоговых санкций с организаций, которым открыты лицевые счета, производится в порядке, установленном бюджетным законодательством Российской Федерации, на основании вступивших в законную силу решений судов. Также суд указал, что налоговый орган не воспользовался предоставленными полномочиями по выявлению сведений об организационно-правовой форме заявителей и собственников имущества.

## **Раздел V.1. ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О ЦЕНАХ И НАЛОГООБЛОЖЕНИИ. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СВЯЗИ С СОВЕРШЕНИЕМ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ. СОГЛАШЕНИЕ О ЦЕНООБРАЗОВАНИИ**

### **Глава 14.1. ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА. ПОРЯДОК ОПРЕДЕЛЕНИЯ ДОЛИ УЧАСТИЯ ОДНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В ДРУГОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ИЛИ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА В ОРГАНИЗАЦИИ**

Статья 105.1. Взаимозависимые лица

Комментарий к [статье 105.1](#)

Комментируемый [раздел](#) НК РФ устанавливает особенности налогообложения при установлении взаимозависимости налогоплательщиков, регламентирует ценообразование для целей налогообложения и налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Данный раздел, а также положения части второй НК РФ, применение которых он обеспечивает, были включены в комментируемый [Кодекс](#) Федеральным [законом](#) от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" <196> и вступил в силу с 1 января 2012 года. Согласно [п. 5 и 6 ст. 4](#) указанного Федерального закона положения части первой и второй НК РФ (в ред. данного Федерального закона) применяются к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с [гл. 25 НК РФ](#) со дня вступления в силу указанного Федерального закона вне зависимости от даты совершения сделки. На данное обстоятельство также было указано в [письме](#) Минфина России от 23 апреля 2012 года N 03-01-18/3-52.

<196> Федеральный [закон](#) от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" // СЗ РФ. 2011. N 30 (часть 1). Ст. 4575.

Следует отметить, что сами институты взаимозависимых лиц и регламентации ценообразования для целей налогообложения не являются абсолютной новацией для законодательства о налогах и сборах. Нормы о взаимозависимых лицах и принципах определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения были включены еще в первоначальную редакцию комментируемого Кодекса (см. [ст. 20 и 40 НК РФ](#) и комментарии к ним). Однако положения ст. 20 и 40 НК РФ с 1 января 2012 года применяются исключительно к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с [главой 25 НК РФ](#) ранее указанной даты.

Непосредственно комментируемая статья определяет порядок и условия признания лиц, участвующих в сделке, взаимозависимыми. В [п. 1 данной статьи](#) определено понятие взаимозависимых лиц для целей налогообложения, а также общие условия такой взаимозависимости. Так, существенными признаками взаимозависимости налогоплательщиков признаются особенности отношений между ними, если они могут оказывать влияние на (1) условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) (2) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц. Следует подчеркнуть, что взаимозависимость для целей налогообложения может устанавливаться между организациями, между физическими лицами, между организациями и физическими лицами. Следует отметить,

что при установлении влияния, которое характеризует такую взаимозависимость, не имеет значения то, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с другими его взаимозависимыми лицами. В качестве общих условий взаимозависимости лиц для целей налогообложения учитывается влияние, которое может оказываться в силу (1) участия одного лица в капитале других лиц, (2) в соответствии с заключенным между ними соглашением либо (3) при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

Комментируемая статья предусматривает три порядка установления взаимозависимости лиц для целей налогообложения: 1) в силу закона (п. 2); в силу соглашения сторон (п. 6); 3) на основании судебного акта (п. 7).

В силу закона в соответствии с п. 2 комментируемой статьи взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются: 1) организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов; 2) физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов; 3) организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов; 4) организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации; 5) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами); 6) организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с их взаимозависимыми лицами; 7) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа; 8) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо; 9) организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов; 10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры.

В п. 3 комментируемой статьи закреплено примечание, в соответствии с которым долей участия физического лица в организации признается совокупная доля участия этого физического лица и его супруга (супруги), близких родственников, опекуна (попечителя) и подопечного.

Приведенный в п. 2 комментируемой статьи перечень условий, влекущих признание налогоплательщиков взаимозависимыми, не является исчерпывающим. В законе невозможно предусмотреть все обстоятельства, которые могут повлиять на возможность одного лица влиять на сделки и экономическую деятельность других лиц. Этим-то и объясняется то, что законодатель в п. 6 и п. 7 комментируемой статьи предусмотрел договорное и судебное признание взаимозависимости лиц для целей налогообложения соответственно.

В п. 4 и 5 комментируемой статьи установлены обстоятельства, которые хоть и могут влиять на условия и (или) результаты сделок между налогоплательщиками, а также экономические результаты их деятельности, но в силу закона не признаются условием наличия взаимозависимости между ними. Так, не признается условием взаимозависимости лиц для целей налогообложения такое влияние, если оно оказывается в силу преимущественного положения лица на рынке или в силу иных подобных обстоятельств (п. 4). Прямое и (или) косвенное участие Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований в российских организациях не является основанием для признания таких организаций взаимозависимыми (п. 5). Вместе с тем организации, подпадающие под указанные выше признаки, могут быть признаны взаимозависимыми по иным основаниям, предусмотренным комментируемой статьей.

В случае наличия спора между организациями и (или) физическими лицами, являющимися сторонами сделки, по поводу признания себя взаимозависимыми лицами такой спор может быть разрешен в судебном порядке. При этом обратиться в суд с иском о признании лиц взаимозависимыми могут как лица, являющиеся сторонами сделки, так и налоговые органы.

К настоящему времени положения комментируемой статьи уже стали предметом разъяснений как со стороны Минфина России и Федеральной налоговой службы, так и со стороны высших судебных инстанций. Такие разъяснения, как правило, касаются условий взаимозависимости налогоплательщиков, которые не установлены в п. 2 комментируемой статьи, а требуют установления такой взаимозависимости в договорном или судебном порядке.

Минфин России обращался к содержанию комментируемой статьи в своих письмах от 17 августа 2012 года N 03-01-18/6-106, 30 августа 2012 года N 03-01-18/6-120, 27 сентября 2012 года N 03-04-06/6-293, 1 октября 2012 года N 03-01-18/7-134, от 2 ноября 2012 года N 03-01-18/8-159, 5 декабря 2012 г. N 03-01-18/9-187, а также некоторых других. Аналогичных подходов придерживается Федеральная налоговая служба, о чем

свидетельствует, например, ее [письмо](#) от 23 апреля 2012 года N ЕД-4-3/6821@. Резюмируя их содержание, следует обратить внимание на следующие обстоятельства.

Давая разъяснения в отношении особенностей трудовых и связанных с ними отношений на предмет наличия взаимозависимости между организацией-работодателем и ее работниками для целей налогообложения, Минфин России и Федеральная налоговая служба отмечают, что признание организации и ее работников взаимозависимыми лицами [п. 2 комментируемой статьи](#) не предусмотрено (за исключением ситуаций, когда сотрудник: прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов ([пп. 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ](#)); имеет полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации ([пп. 4 п. 2 ст. 105.1 НК РФ](#)); осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа организации ([пп. 7 п. 2 ст. 105.1 НК РФ](#))). Однако допускается применение положений [п. 6 и 7 комментируемой статьи](#). Следовательно, в результате применения положений законодательства о налогах и сборах о взаимозависимости лиц для целей налогообложения при продаже организацией жилых помещений своим работникам по цене ниже рыночной у последних может возникать экономическая выгода (доход), определяемая как разница между рыночной ценой и стоимостью жилого помещения, приобретенного у работодателя.

При передаче организацией в доверительное управление паевым инвестиционным фондом доли голосующих акций другой организации, составляющей более 25 процентов, учредитель доверительного управления сохраняет взаимную зависимость с такой организацией при наличии обстоятельств, предусмотренных в [комментируемой статье](#).

Минфином России также отмечается, что, когда в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с [комментируемым разделом НК РФ](#) сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица. При этом [комментируемый Кодекс](#) не содержит положений, устанавливающих обязанность использования налогоплательщиком в рамках гражданско-правовых отношений при заключении сделок между взаимозависимыми лицами методов ценообразования, предусмотренных в нем. Однако данные положения предусмотрены для целей налогообложения, если доходы (прибыль, выручка) получены налогоплательщиком по сделкам между взаимозависимыми лицами.

При анализе судебной-арбитражной практики, связанной с применением положений [комментируемого раздела НК РФ](#), необходимо учитывать правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, которые были высказаны им в связи со [ст. 20 НК РФ](#), а также иными положениями законодательства о налогах и сборах, действовавшими до 1 января 2012 года.

Так, в [Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 4 декабря 2003 года N 441-О <197>](#) при анализе [п. 2 ст. 20 комментируемого Кодекса](#) был сделан вывод, что право признать лиц взаимозависимыми по иным основаниям может быть осуществлено судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах. В этой связи в первую очередь необходимо указать на взаимосвязанные положения гражданского законодательства и законодательства о защите конкуренции об аффилированности и группах лиц (см. [ст. 53.2 ГК РФ](#), [ст. 4 Закона РСФСР от 22 марта 1991 года N 948-1 "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках" <198>](#), [ст. 9 Федерального закона от 26 июля 2006 года N 135-ФЗ "О защите конкуренции" <199>](#) и др.).

<197> [Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 4 декабря 2003 года N 441-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Нива-7" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. N 3.](#)

<198> [Закон РСФСР от 22 марта 1991 года N 948-1 "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках" // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. N 16. Ст. 499.](#)

<199> [Федеральный закон от 26 июля 2006 года N 135-ФЗ "О защите конкуренции" // СЗ РФ. 2006. N 31 \(часть 1\). Ст. 3434.](#)

Также представляют интерес две взаимосвязанные правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженные в [Определении](#) от 4 июня 2007 года N 320-О-П <200> и [Постановлении](#) от 24 февраля 2004 года N 3-П <201>. Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения экономической деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности ([ч. 1 ст. 8 Конституции Российской Федерации](#)) налогоплательщик осуществляет ее



самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. При этом судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

<200> **Определение** Конституционного Суда Российской Федерации от 4 июня 2007 года N 320-О-П "По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 2007. N 28. Ст. 3479.

<201> **Постановление** Конституционного Суда Российской Федерации от 24 февраля 2004 года N 3-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 74 и 77 Федерального закона "Об акционерных обществах", регулирующих порядок консолидации размещенных акций акционерного общества и выкупа дробных акций, в связи с жалобами граждан, компании "Кадет Истеблишмент" и запросом Октябрьского районного суда города Пензы" // СЗ РФ. 2004. N 9. Ст. 830.

Кроме того, к разъяснениям положений законодательства о налогах и сборах в части установления взаимозависимости налогоплательщиков и ее последствий обращался и Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, в **Постановлении** от 12 октября 2006 года N 53 которого указывается, что взаимозависимость участников сделок не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Однако указанное обстоятельство в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, перечисленными в **пунктах 5 и 6** указанного Постановления, могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Нижестоящие суды также неоднократно применяли положения комментируемой **статьи** и Федерального **закона** от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ. Некоторые выводы, сделанные ими, представляют несомненный научный и практический интерес.

Так, Тюменский областной суд в своем Апелляционном **определении** от 3 сентября 2012 года N 33-3941/2012 пришел к выводу о том, что Федеральный **закон** от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ не имеет обратной силы. Данная правовая позиция указанного суда основывается на следующих обстоятельствах. По мнению указанного судебного органа, необходимо руководствоваться **п. 4 ст. 5 НК РФ** (см. **комментарий к ней**), согласно которому акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это. Комментируемая **статья** исключает определенную категорию лиц из понятия "взаимозависимые лица", т.е. таким образом улучшают положение данной категории налогоплательщиков. При этом Федеральный **закон** от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ не содержит указания на его применение к тем правоотношениям, которые возникли до введения его в действие.

Статья 105.2. Порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации

#### Комментарий к **статье 105.2**

Комментируемая статья устанавливает порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации для целей налогообложения. В соответствии с ней для целей налогообложения учитываются как доля прямого участия (**п. 2**), так и доля косвенного участия (**п. 3**), которые в соответствии с **п. 1** подлежат суммированию в их процентном выражении. При этом, как отмечает Минфин России в своем **письме** от 4 июля 2012 года N 03-01-18/5-88, суммирование выражений в процентах долей прямого участия осуществляется в случае, когда определено несколько независимых последовательностей участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации.

Следует отметить позицию Минфина России, выраженную в его **письме** от 2 марта 2012 года N 03-03-10/19, в соответствии с которой при определении доли участия в акционерных обществах учитываются только голосующие акции (см. **ст. 49** Федерального закона от 26 декабря 1995 года N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" <202>). Данная позиция прослеживается также в ряде судебных актов (см., например: **Постановление** Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 2 сентября 2014 г. по делу N А05-3448/2014).

<202> Федеральный **закон** от 26 декабря 1995 года N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" // СЗ РФ. 1996. N 1. Ст. 1.

Отдельного внимания заслуживает [п. 4 комментируемой статьи](#), согласно которому дополнительные обстоятельства при определении доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации учитываются в судебном порядке.

#### **Глава 14.2. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О ЦЕНАХ И НАЛОГООБЛОЖЕНИИ. ИНФОРМАЦИЯ, ИСПОЛЬЗУЕМАЯ ПРИ СОПОСТАВЛЕНИИ УСЛОВИЙ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ С УСЛОВИЯМИ СДЕЛОК МЕЖДУ ЛИЦАМИ, НЕ ЯВЛЯЮЩИМИСЯ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ**

Статья 105.3. Общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами

Комментарий к [статье 105.3](#)

Комментируемая [статья](#) устанавливает порядок и условия налогообложения в сделках между взаимозависимыми лицами. Условием ее применения является такая правовая ситуация, при которой в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с комментируемым [разделом](#) сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми. В этом случае любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения этого лица. Для целей налогообложения цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными. При этом учет для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) производится в случае, если это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации (за исключением случаев, когда налогоплательщик применяет симметричную корректировку).

Положения комментируемой [статьи](#) должны учитываться при определении соответствующей налоговой базы по отдельным налогам. Кроме того, в отдельных случаях (товарообменные операции, реализация на безвозмездной основе) налоговая база определяется в порядке, аналогичном порядку определения рыночных цен, установленному в ней. При этом если частью второй комментируемого [Кодекса](#) в отношении исчисления и уплаты отдельных налогов определены иные правила определения цены товара (работы, услуги) для целей налогообложения, то применяются правила части второй в качестве специальных норм.

Целью включения в законодательство о налогах и сборах норм, закрепленных в комментируемой [главе](#), является недопущение злоупотребления со стороны налогоплательщиков схемами минимизации налогового бремени, прежде всего связанными с варьированием договорной цены по отношению к ее рыночным значениям в сделках между взаимозависимыми лицами, например перераспределение финансовых ресурсов в рамках интегрированных бизнес-структур (холдингов, финансово-промышленных групп и т.п.) в соответствии с их потребностями в целом, когда одна из организаций, входящих в состав такой структуры, пользуется налоговыми преференциями (налоговыми льготами, специальными налоговыми режимами и т.п.) и общее налоговое бремя на интегрированную бизнес-структуру в целом снижается. В этом случае осуществляется перевод налоговой базы на лицо, находящееся в более благоприятных условиях налогообложения. Широко распространено использование в таких "бизнес-схемах" офшорных компаний, зарегистрированных в так называемых налоговых оазисах, либо организаций, образованных на территории российских особых экономических зон. Кроме того, могут использоваться организации, которым предоставлены "налоговые каникулы", к которым применимы льготные налоговые ставки и специальные налоговые режимы, либо пользующиеся иными налоговыми преференциями. В сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в аналогичных сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Тогда любые доходы, которые одно из этих лиц могло бы получить, но не получило из-за указанного отличия, учитываются в составе его доходов для целей налогообложения. В международной налоговой практике этот принцип обозначен как "правило вытянутой руки", согласно которому налоговая база может быть пересчитана к уровню, который имел бы место, если бы эта компания была независима от своей группы. Таким образом, избегая необоснованной налоговой выгоды, взаимозависимые лица, устанавливая цены в сделках между собой для целей налогообложения, должны руководствоваться указанным принципом.

Положения комментируемой [статьи](#) стали предметом многочисленных разъяснений со стороны Минфина России, о чем свидетельствуют его письма от 19 сентября 2012 года [N 03-01-18/7-130](#), 4 октября 2012 года [N 03-07-11/402](#), 26 октября 2012 года [N 03-01-18/8-149](#), 2 ноября 2012 года [N 03-01-18/8-159](#), 8 ноября 2012 года [N 03-01-18/8-162](#), 14 ноября 2012 года [N 03-01-18/9-170](#), 15 января 2013 года [N 03-04-06/4-10](#) и др. Резюмируя их содержание, следует указать на следующие обстоятельства.

Как отмечалось выше, для целей налогообложения цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными. При этом в рамках налоговых проверок установления правильности ценообразования в качестве рыночных признаются цены, рекомендованные предписаниями антимонопольного органа. Доначисления налогов в этом случае не производятся. Такой подход к ценообразованию для целей налогообложения требует обеспечения согласованности позиций в этой сфере между налоговыми и антимонопольными органами, для чего в соответствии с совместным [Приказом](#) ФНС России и ФАС России от 27 июня 2012 года N ММВ-7-13/424@/428 образована межведомственная рабочая группа.

При совершении между взаимозависимыми лицами неконтролируемых сделок <203>, в которых исчисление налоговой базы осуществляется исходя из цен, определяемых в соответствии с комментируемой [статьей](#), в целях определения фактической цены сделки со стороны налоговых органов возможно применение методов, установленных [гл. 14.3](#) НК РФ.

<203> В законодательстве о налогах и сборах контролируемые признаются сделки между взаимозависимыми лицами с учетом особенностей, предусмотренных [ст. 105.14](#) НК РФ.

Следует подчеркнуть, что законодательство о налогах и сборах не содержит положений, устанавливающих обязанность использования налогоплательщиком в рамках гражданско-правовых отношений при заключении сделок между взаимозависимыми лицами методов ценообразования, предусмотренных комментируемым [разделом](#) НК РФ. Однако для целей налогообложения доходы (прибыль, выручка), полученные налогоплательщиком по сделкам между взаимозависимыми лицами, определяются в соответствии с положениями комментируемой [статьи](#).

Для целей налогообложения цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными. Например, доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав в сделках между лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, должны учитываться в размере не ниже определяемой в соответствии с [гл. 25](#) НК РФ остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) такого имущества (работ, услуг, имущественных прав).

При искусственном создании налогоплательщиком условий несоответствия сделки признакам контролируемой или манипулировании ценами по сделкам в целях получения необоснованной налоговой выгоды налоговые органы вправе устанавливать в судебном порядке фактическую взаимозависимость лиц в соответствии с [п. 7 ст. 105.1](#) комментируемого Кодекса или признать сделку контролируемой на основании [п. 10 ст. 105.14](#) НК РФ, а также доказывать получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Положения комментируемой [статьи](#) о том, что цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными, распространяются в том числе на случаи безвозмездной реализации товаров (работ, услуг). При определении налоговой базы по налогу на добавленную в этом случае стоимость товаров (работ, услуг) следует применять цены, указанные в первичных учетных документах, которыми оформляются соответствующие хозяйственные операции.

Судебные органы в своей деятельности исходят из того, что в соответствии с [п. 3 ст. 105.3](#) НК РФ при определении налоговой базы с учетом цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки для целей налогообложения, указанная цена признается рыночной, если Федеральной налоговой службой не доказано обратное либо если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога в соответствии с [п. 6 данной статьи](#) (см., например: [Постановление](#) Четвертого арбитражного апелляционного суда от 26 сентября 2014 года по делу N А19-5726/2014, [Определения](#) Санкт-Петербургского городского суда от 22 августа 2013 года N 33-11172/2013, 7 апреля 2014 года N 33-4524/14 и др.). Указанные в [п. 6 комментируемой статьи](#) корректировки могут производиться физическими лицами одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц. При этом применение таких корректировок налоговой базы при исчислении сумм налога на доходы физических лиц налоговым агентом не предусмотрено.

Статья 105.4. Особенности признания цен рыночными для целей налогообложения при применении регулируемых цен

Комментарий к [статье 105.4](#)

Действующее законодательство предусматривает ряд случаев, когда цены на товары (работы, услуги) устанавливаются налогоплательщиками не самостоятельно, руководствуясь рыночными законами и своими

представлениями об экономической целесообразности и эффективности, а в результате регулирующего воздействия со стороны государства (Российской Федерации и ее субъектов). Такие цены принято называть регулируемыми. Такое регулирование цен осуществляется посредством установления цены или согласования с уполномоченным органом исполнительной власти формулы цены, установления максимальных и (или) минимальных предельных цен, надбавок к цене или скидок с цены либо посредством иных ограничений на рентальность или прибыль в соответствующих сделках. Примером такого регулирования цен могут служить положения Федерального закона от 30 декабря 2004 года N 210-ФЗ "Об основах регулирования тарифов организаций коммунального комплекса" <204>, [гл. 3](#) Федерального закона от 27 июля 2010 года N 190-ФЗ "О теплоснабжении" <205>, транспортных уставов и кодексов и др.

<204> Федеральный закон от 30 декабря 2004 года N 210-ФЗ "Об основах регулирования тарифов организаций коммунального комплекса" // СЗ РФ. 2005. N 1 (часть 1). Ст. 36.

<205> Федеральный закон от 27 июля 2010 года N 190-ФЗ "О теплоснабжении" // СЗ РФ. 2010. N 31. Ст. 4159.

Общие порядок и условия регулирования цен на товары (работы, услуги) установлены [Указом](#) Президента Российской Федерации от 28 февраля 1995 года N 221 "О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)" <206> и [Постановлением](#) Правительства Российской Федерации от 7 марта 1995 года N 239 "О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)" <207>.

<206> [Указ](#) Президента Российской Федерации от 28 февраля 1995 года N 221 "О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)" // СЗ РФ. 1995. N 10. Ст. 859.

<207> [Постановление](#) Правительства Российской Федерации от 7 марта 1995 года N 239 "О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)" // СЗ РФ. 1995. N 11. Ст. 997.

В соответствии с указанными нормативными правовыми актами в настоящее время Правительством Российской Федерации и федеральными органами исполнительной власти осуществляется регулирование цен (тарифов) на внутренних рынках на следующие виды продукции производственно-технического назначения, товаров народного потребления и услуг: 1) природный газ, нефтяной (попутный) газ и отбензиненный сухой газ (кроме природного, нефтяного (попутного) и отбензиненного сухого газа, реализуемого организациями - производителями газа, не являющимися аффилированными лицами открытого акционерного общества "Газпром", акционерных обществ "Якутгазпром", "Норильскгазпром", "Камчатгазпром" и "Роснефть-Сахалинморнефтегаз", а также реализуемого населению и жилищно-строительным кооперативам, и кроме природного газа, добытого и реализуемого на организованных торгах открытым акционерным обществом "Газпром" и его аффилированными лицами в объемах, определяемых Правительством Российской Федерации), сжиженный газ для бытовых нужд (кроме реализуемого населению); 2) продукция ядерно-топливного цикла; 3) электрическая и тепловая энергия, вырабатываемая организациями, поставляющими электрическую энергию на оптовый рынок, услуги по передаче электрической энергии по сетям, услуги по оперативно-диспетчерскому управлению и иные услуги, оказываемые на рынках электрической энергии (мощности), тарифы (цены) на которые регулируются Федеральной энергетической комиссией Российской Федерации, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации; 4) транспортировка нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам; 5) продукция оборонного назначения; 6) алмазное сырье, драгоценные камни; 7) протезно-ортопедические изделия; 8) перевозка грузов, погрузочно-разгрузочные работы на железнодорожном транспорте; 9) перевозка пассажиров, багажа, грузобагажа и почты на железнодорожном транспорте (кроме перевозок в пригородном сообщении); 10) услуги в транспортных терминалах, портах, аэропортах, оказываемые субъектами естественных монополий, включенными в перечень субъектов естественных монополий в сфере услуг в транспортных терминалах, портах, аэропортах, государственное регулирование которых осуществляется Федеральной службой по тарифам; 11) ледокольная проводка судов, ледовая лоцманская проводка судов в акватории Северного морского пути; 12) аэронавигационное обслуживание воздушных судов на маршрутах и в районах аэродромов; 13) услуги по использованию инфраструктуры внутренних водных путей; 14) отдельные услуги почтовой и электрической связи, услуги связи по трансляции программ российских государственных телерадиоорганизаций по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации; 15) водка, ликероводочная и другая алкогольная продукция крепостью свыше 28 процентов, производимая на территории Российской Федерации или ввозимая на таможенную территорию Российской Федерации; 16) этиловый спирт из пищевого сырья, производимый на территории Российской Федерации; 17) лекарственные препараты, включенные в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов.

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации осуществляют государственное регулирование цен (тарифов) на внутреннем рынке на следующие виды продукции производственно-технического назначения, товаров народного потребления и услуг: 1) топливо твердое,



топливо печное бытовое и керосин, реализуемые гражданам, управляющим организациям, товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным или иным специализированным потребительским кооперативам, созданным в целях удовлетворения потребностей граждан в жилье; 2) перевозки пассажиров и багажа всеми видами общественного транспорта в городском, включая метрополитен, и пригородном сообщении (кроме железнодорожного транспорта); 3) лекарственные препараты, включенные в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов; 4) социальные услуги, предоставляемые гражданам государственными организациями социального обслуживания. Кроме того, указанные органы вправе вводить государственное регулирование тарифов и цены на (1) снабженческо-сбытовые и торговые надбавки к ценам на продукцию и товары, реализуемые в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях с ограниченными сроками завоза грузов, (2) наценки на продукцию (товары), реализуемую на предприятиях общественного питания при общеобразовательных школах, профтехучилищах, средних специальных и высших учебных заведениях, (3) торговые надбавки к ценам на продукты детского питания (включая пищевые концентраты), (4) перевозки пассажиров и багажа железнодорожным транспортом в пригородном сообщении по согласованию с Министерством путей сообщения Российской Федерации (железными дорогами) и при условии возмещения убытков, возникающих вследствие регулирования тарифов, за счет соответствующих бюджетов субъектов Российской Федерации, (5) перевозки пассажиров и багажа автомобильным транспортом по внутриобластным и межобластным (межреспубликанским в пределах Российской Федерации) маршрутам, включая такси, (6) перевозки пассажиров и багажа на местных авиалиниях и речным транспортом в местном сообщении и на переправах, (7) перевозки грузов, пассажиров и багажа морским, речным и воздушным транспортом в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, (8) транспортные услуги, оказываемые на подъездных железнодорожных путях организациями промышленного железнодорожного транспорта и другими хозяйствующими субъектами независимо от организационно-правовой формы, за исключением организаций федерального железнодорожного транспорта.

Следует отметить, что полномочия по регулированию цен (тарифов) на товары (работы, услуги) могут быть делегированы нижестоящим уровням власти. Например, субъекты Российской Федерации делегируют некоторые из перечисленных полномочий органам местного самоуправления.

В комментируемой [статье](#) устанавливаются особенности признания цен (тарифов) на указанные товары (работы услуги) для целей налогообложения рыночными.

При применении комментируемой [статьи](#) необходимо учитывать также некоторые правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации в отношении [статьи 40](#) комментируемого Кодекса. Так, данный судебный орган в своем [Определении](#) N 1484-О-О от 20 октября 2011 года указал, что законодатель, закрепляя принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения, исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков при определении цены заключаемых ими сделок, которая может быть опровергнута налоговыми органами только при соблюдении законодательно установленных условий. При этом корректировка цены сделки для целей налогообложения должна осуществляться налоговыми органами не произвольно, а в строгом соответствии с методами, определенными законом. Причем решение вопроса о том, возможно ли применение того или иного метода расчета цены сделки в случае ее корректировки, должно производиться с учетом открытого перечня юридически значимых факторов и обстоятельств, позволяющих индивидуально подходить к оценке действий налогоплательщика. Данная правовая позиция учитывается судами общей и арбитражной юрисдикции в своей деятельности (см., например: [Постановление](#) Десятого арбитражного апелляционного суда от 23 июля 2013 года по делу N А41-2373/13).

Следует также отметить, что Минфин России в своем [письме](#) от 6 июня 2012 года N 03-01-18/4-72 указал на то, что признание таможенным органом цены рыночной (в виде отсутствия корректировки таможенной стоимости) в качестве основания признания цен рыночными для целей налогообложения законодательством о налогах и сборах не предусмотрено.

Статья 105.5. Сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональный анализ

Комментарий к [статье 105.5](#)

Комментируемая [статья](#) устанавливает принципы сопоставимости условий сделок и их функционального анализа.

В соответствии с ней сопоставляемые сделки, совершенные между лицами, не являющимися взаимозависимыми, признаются сопоставимыми с анализируемой для целей налогообложения сделкой, если они совершаются при одинаковых с ней обстоятельствах. Данное положение учитывает, что применение принципа "вытянутой руки" базируется на сравнении условий в контролируемой сделке с условиями в сделках между независимыми контрагентами. Здесь следует отметить, что судебная-арбитражная практика исходит из того, что в силу [п. 1 ст. 105.5](#), [ст. 105.6](#) НК РФ если сделка заключена с зависимым лицом, то анализируемая

сделка не может сравниваться с такой сделкой ни при каких обстоятельствах (см., например: [Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 7 ноября 2013 года по делу N А40-6292/13-115-14](#)).

В [п. 4 комментируемой статьи](#) в качестве таковых выделяются следующие обстоятельства: 1) характеристик товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки; 2) характеристик функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки; 3) условий договоров (контрактов), заключенных между сторонами сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг); 4) характеристик экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг); 5) характеристик рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг).

Отдельные обстоятельства сравнимости сделок могут играть большую или меньшую роль для получения достоверных и достаточных данных для целей налогообложения в зависимости от используемого метода определения рыночной стоимости. К примеру, полная информация о товаре будет важна при использовании метода сопоставления рыночных цен и не будет иметь столь же существенного значения при использовании метода сравнения рентабельности.

В законодательстве о налогах и сборах однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им быть коммерчески и (или) функционально взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются их качество, потребительские свойства, изготовитель, страна происхождения. Однородность работ и услуг предполагает, что сопоставляемые работы (услуги), не являясь идентичными, имеют сходные характеристики, что позволяет им быть коммерчески и (или) функционально взаимозаменяемыми. При определении однородности работ (услуг) учитываются их качество, товарный знак, репутация на рынке, а также вид работ (услуг), их объем, уникальность и коммерческая взаимозаменяемость (см.: [п. 7 ст. 38 НК РФ и комментарий к ней](#)).

Комментируемая [статья](#) предполагает также, что при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с аналогичными условиями анализируемой сделки следует учитывать в том числе количество товаров и объем выполняемых работ (оказываемых услуг).

Методологической основой при сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок в комментируемой [статье](#) избран функциональный анализ, который направлен на определение и сравнение существенных с экономической точки зрения видов деятельности, осуществляемых сторонами сделки, принимаемых ими на себя обязательств, а также используемых ими активов и принимаемых рисков. При сопоставлении сделок сравнению подлежат следующие функции: разработка дизайна; производство продукции; осуществление сборки продукции; исследование и разработка новой продукции или технологий; оказание услуг; осуществление закупочной деятельности; распространение товаров; маркетинг; рекламирование продукции; транспортировка; финансирование и управление; осуществление функций по ремонту, гарантийному обслуживанию; страхование; ведение бухгалтерского учета; юридическое обслуживание; предоставление персонала; выполнение агентских функций, посредничество; осуществление контроля качества; обучение, повышение квалификации сотрудников.

При осуществлении функционального анализа необходимо учитывать виды используемых производственных активов (таких, как производственная фабрика и оборудование), используемые нематериальные, финансовые активы, а также такие характеристики активов, как их возраст, рыночная стоимость, расположение и т.п.

Функциональный анализ предполагает также сравнение рисков, принимаемых сторонами сделки, среди которых следует отметить: колебание цены на сырье и производимую продукцию; риски потери (убытка), связанные с инвестированием и использованием имущества, фабрики и оборудования; риск успеха или неудачи инвестиций в исследование и разработку; финансовые риски, обусловленные изменением ставки обмена валюты и колебания процентной ставки; неполной загрузки производственных мощностей; риск нанесения ущерба окружающей среде; риск невостребованности товара (риск по запасам, складской риск).

Рыночная цена может варьироваться на различных рынках, даже если сделки совершаются в отношении одних и тех же товаров (работ, услуг). Следовательно, рынки, чтобы считаться сравнимыми, не должны иметь существенных различий, способных оказать влияние на стоимость товаров или услуг. В комментируемой [статье](#) выделены следующие экономические условия, которые могут определять сопоставимость рынков: географическое положение рынка; размер рынка; существующая конкуренция на рынке и соответствующие конкурирующие позиции продавцов и покупателей; доступность аналогичных товаров (товаров-заменителей) и услуг; уровень спроса и предложения на рынке в целом и в конкретном регионе, покупательская способность; существо и пределы государственного регулирования рынка; стоимость производства, включая стоимость земли, рабочей силы, капитала; транспортные расходы; тип рынка (розничный или оптовый); даты и время сделок и т.п. Согласно [п. 9 комментируемой статьи](#) данный перечень является открытым.

В завершение следует также отметить сближение законодательства о налогах и сборах Российской Федерации в части, регулируемой комментируемой [главой](#), с действующими международными стандартами в этой сфере (см., например: Руководство Организации экономического сотрудничества и развития по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций от 27 июня 1995 года).

Статья 105.6. Информация, используемая при сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми

Комментарий к [статье 105.6](#)

В комментируемой статье определены источники информации для целей сопоставимости сделок и требования, предъявляемые к ним. В рамках контрольных мероприятий налоговые органы используют сведения, перечень которых установлен [п. 1 и 2 ст. 105.6](#) НК РФ. При этом установлен приоритет информации, полученной в соответствии с [п. 1](#). [Пункт 2](#) применяется только в том случае, когда сведения, предусмотренные [п. 1](#), отсутствуют. Сами налогоплательщики при установлении цены на свою продукцию (товары, работы, услуги) и определении ее рыночной цены для целей налогообложения вправе использовать любые общедоступные источники информации. На данное обстоятельство указывается в [письме](#) Минфина России от 30 июля 2012 года N 03-01-18/5-101.

Также необходимо, что при использовании информации, предоставляемой информационно-ценовыми агентствами, необходимо учитывать, что использование общедоступной информации о сложившемся уровне рыночных цен и (или) биржевых котировках, а также данных информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) на соответствующих рынках указанных товаров (работ, услуг) допускается при условии обеспечения сопоставимости сделок, данные о которых содержатся в этих источниках информации, с анализируемой сделкой. На данное обстоятельство указано в [письме](#) Минфина России от 22 октября 2012 года N 03-01-18/8-146. Здесь также необходимо учитывать позицию судебных органов, в соответствии с которой если сделка заключена с зависимым лицом, то анализируемая сделка не может сравниваться с такой сделкой ни при каких обстоятельствах (см., например: [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Московского округа от 7 ноября 2013 года по делу N А40-6292/13-115-14).

### **Глава 14.3. МЕТОДЫ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ПРИ ОПРЕДЕЛЕНИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ (ПРИБЫЛИ, ВЫРУЧКИ) В СДЕЛКАХ, СТОРОНАМИ КОТОРЫХ ЯВЛЯЮТСЯ ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА**

Статья 105.7. Общие положения о методах, используемых при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица

Комментарий к [статье 105.7](#)

Комментируемая [статья](#) содержит в себе перечень методов, используемых при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, общие порядок и условия их применения.

При проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (в том числе при сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки и ее результатов с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок и их результатами) используются следующие методы: 1) метод сопоставимых рыночных цен (см. [ст. 105.9](#) НК РФ и [комментарий к ней](#)); 2) метод цены последующей реализации (см. [ст. 105.10](#) НК РФ и [комментарий к ней](#)); 3) затратный метод (см. [ст. 105.11](#) НК РФ и [комментарий к ней](#)); 4) метод сопоставимой рентабельности (см. [ст. 105.12](#) НК РФ и [комментарий к ней](#)); 5) метод распределения прибыли (см. [ст. 105.13](#) НК РФ и [комментарий к ней](#)).

Согласно [п. 3 комментируемой статьи](#) приоритетным для ее целей, если иное не предусмотрено [п. 2 ст. 105.10](#) НК РФ, является метод сопоставимых рыночных цен. Применение иных методов допускается в случае, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения. Также необходимо учитывать, что комментируемая статья допускает использование комбинации двух и более названных методов ([п. 2](#)), для определения цены по разовой сделке - результатов оценочной деятельности [<208>](#) ([п. 9](#)), учет иных обстоятельств ([п. 11](#)). При этом согласно [п. 12](#) налогоплательщики при заключении сделок не обязаны руководствоваться названными методами для обоснования своей политики в области ценообразования в целях, не связанных с налогообложением.

<208> См.: Федеральный [закон](#) от 29 июля 1998 года N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" // СЗ РФ. 1998. N 31. Ст. 313.

При применении комментируемой [статьи](#) необходимо учитывать также некоторые правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации в отношении [статьи 40](#) комментируемого Кодекса. Так, в его [Определении](#) N 1484-О-О от 20 октября 2011 года указано, что законодатель, закрепляя принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения, исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков при определении цены заключаемых ими сделок, которая может быть опровергнута налоговыми органами только при соблюдении законодательно установленных условий. При этом корректировка цены сделки для целей налогообложения должна осуществляться налоговыми органами не произвольно, а в строгом соответствии с методами, определенными законом. Причем решение вопроса о том, возможно ли применение того или иного метода расчета цены сделки в случае ее корректировки, должно производиться с учетом открытого перечня юридически значимых факторов и обстоятельств, позволяющих индивидуально подходить к оценке действий налогоплательщика. Данная правовая позиция учитывается судами общей и арбитражной юрисдикции в своей деятельности (см., например: [Постановление](#) Десятого арбитражного апелляционного суда от 23 июля 2013 года по делу N А41-2373/13; [Постановление](#) Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 декабря 2012 г. N 09АП-34574/2012, 09АП-36475/2012).

Статья 105.8. Финансовые показатели и интервал рентабельности

Комментарий к [статье 105.8](#)

В комментируемой [статье](#) устанавливаются порядок и условия применения финансовых показателей и интервала рентабельности, которые могут быть использованы при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица. К числу таких показателей в первую очередь относятся: 1) валовая рентабельность; 2) валовая рентабельность затрат; 3) рентабельность продаж; 4) рентабельность затрат; 5) рентабельность коммерческих и управленческих расходов; 6) рентабельность активов. Перечисленные показатели и иные финансовые показатели для целей комментируемой [главы](#) определяются для российских организаций на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая составляется в соответствии с Федеральным [законом](#) от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" <209> и положениями по бухгалтерскому учету, утверждаемыми Минфином России. Указанные финансовые показатели для иностранных организаций определяются на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая составляется в соответствии с законодательством иностранных государств. При этом для целей обеспечения сопоставимости с данными бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая составляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, проводится корректировка таких данных.

<209> Федеральный [закон](#) от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" // СЗ РФ. 2011. N 50. Ст. 7344.

В [п. 3](#) комментируемой [статьи](#) установлено, что при определении интервала рентабельности используются значения рентабельности, определяемые по результатам не менее четырех сопоставимых сделок, в том числе совершенных налогоплательщиком, при условии, что указанные сделки совершены с лицами, не являющимися взаимозависимыми с налогоплательщиком, либо на основании данных бухгалтерской отчетности не менее четырех сопоставимых организаций.

При этом [п. 7](#) предусматривается, что при расчете интервала рентабельности используется информация, имеющаяся по состоянию на момент совершения контролируемой сделки, но не позднее 31 декабря календарного года, в котором совершена контролируемая сделка, либо данные бухгалтерской отчетности за три календарных года, непосредственно предшествующие календарному году, в котором была совершена анализируемая сделка (либо календарному году, в котором были установлены цены в анализируемой сделке).

При расчете интервала рентабельности с целью определения для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в отношении контролируемых договоров займа (кредита) возможно использовать сведения, имеющиеся на момент заключения таких договоров (с учетом сопоставимости условий предоставления займа), при условии, что положения договоров не изменялись с момента их заключения. В случае изменения условий указанных договоров необходимо руководствоваться сведениями, имеющимися на момент такого изменения (см.: [письмо](#) Минфина России от 2 ноября 2012 года N 03-01-18/8-161). В отношении контролируемых сделок, связанных с оказанием услуг, необходимо учитывать условия конкретной сделки, которые могут быть подразделены на две группы: 1) при заключении договора цена фиксируется; 2) при заключении договора определяется методика расчета цены, формула или иной порядок расчета. В первом случае, если положения



договоров не изменялись с момента их заключения, может использоваться информация, имеющаяся на момент заключения договора, в том числе о сделках налогоплательщика, совершенных с независимыми лицами, либо данные бухгалтерской отчетности за три календарных года, непосредственно предшествующие календарному году, в котором был заключен договор (с учетом соблюдения требований к сопоставимости). При изменении условий указанных договоров необходимо руководствоваться информацией, имеющейся на момент внесения таких изменений, в том числе о сделках налогоплательщика, совершенных с независимыми лицами, либо данными бухгалтерской отчетности за три календарных года, непосредственно предшествующие календарному году, в котором были внесены изменения в договор (с учетом соблюдения требований к сопоставимости). Во втором случае для целей расчета интервала рентабельности используется информация, имеющаяся на момент совершения операций во исполнение договора, в том числе о сделках налогоплательщика, совершенных с независимыми лицами, либо данные бухгалтерской отчетности за три календарных года, непосредственно предшествующие календарному году, в котором совершены операции во исполнение договора (с учетом соблюдения требований к сопоставимости) (см.: [письмо](#) Минфина России от 5 марта 2013 года N 03-01-18/6502).

Кроме того, необходимо иметь в виду, что при расчете интервала рентабельности учитывается либо информация о сопоставимых сделках самого налогоплательщика, либо бухгалтерская отчетность сопоставимых лиц. При этом совокупность значений рентабельности, которые используются для определения интервала рентабельности, упорядочивается по возрастанию, образуя выборку, используемую для определения этого интервала. И в случае, если выборка содержит два и более одинаковых значения рентабельности, в выборку включаются все такие значения. Данная позиция была изложена в [письме](#) Минфина России от 6 марта 2014 г. N 03-01-РЗ/9823.

Разъясняя положения комментируемой [статьи](#), Минфин России в [письме](#) от 17 августа 2012 года N 03-01-18/6-107 также указал, что выбор сопоставляемых организаций осуществляется с учетом их отраслевой специфики и соответствующих видов деятельности, осуществляемых ими в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях относительно анализируемой сделки. При отсутствии в отрасли, к которой принадлежит лицо, являющееся стороной анализируемой сделки, организаций, не являющихся взаимозависимыми с указанным лицом, выбор организаций для проведения анализа осуществляется с учетом сопоставимости функций, осуществляемых этими организациями, принимаемых ими рисков и используемых активов.

## Статья 105.9. Метод сопоставимых рыночных цен

### Комментарий к [статье 105.9](#)

Комментируемая статья регламентирует применение метода сопоставимых рыночных цен, который позволяет установить соответствие цены товаров (работ, услуг) в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления цены, примененной в анализируемой сделке, с интервалом рыночных цен, определенным в порядке, закрепленном в [п. 2 - 5 комментируемой статьи](#). При этом рассматриваемый метод является приоритетным в определении для целей налогообложения соответствия цен, примененных в анализируемых сделках, рыночным ценам.

В [п. 2 комментируемой статьи](#) установлены ограничения применения метода сопоставимых рыночных цен. Так, условиями его применения являются: 1) наличие данных о нескольких сопоставимых сделках (в т.ч. и среди сделок анализируемой организации) и информации о примененных в них ценах; наличие данных только об одной сопоставимой сделке и информации о цене по ней. При этом финансовые и (или) экономические условия такой сделки должны быть либо полностью идентичны (сопоставимы) условиям анализируемой сделки либо сопоставимость обеспечена с помощью корректировок. Кроме того, организация, заключившая сопоставимую сделку, не должна занимать согласно российскому или зарубежному законодательству о защите конкуренции доминирующего положения на соответствующем рынке товаров (работ, услуг).

Приоритетность рассматриваемого метода предполагает его применение при любых обстоятельствах, кроме случаев, когда (1) применение этого метода невозможно (либо применение этого метода не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения) (например, при отсутствии на рынке товаров (работ, услуг) хотя бы одной сопоставимой сделки, предметом которой являются идентичные (однородные) товары (работы, услуги), а также при отсутствии достаточной информации о такой сделке); (2) присутствуют условия для приоритетного применения метода цены последующей реализации.

В основе рассматриваемого метода лежат такие категории, как "однородные товары" и "идентичные товары", раскрытые в [ст. 3 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)). Идентичными товарами (работами, услугами) в целях налогообложения признаются товары (работы, услуги), имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров незначительные различия во внешнем виде таких товаров могут не учитываться. При определении идентичности товаров учитываются их физические характеристики,

качество, функциональное назначение, страна происхождения и производитель, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак. При определении идентичности работ (услуг) учитываются характеристики подрядчика (исполнителя), его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак. Однородными товарами в целях налогообложения признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются их качество, репутация на рынке, товарный знак, страна происхождения. Однородными работами (услугами) признаются работы (услуги), которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики, что позволяет им быть коммерчески и (или) функционально взаимозаменяемыми. При определении однородности работ (услуг) учитываются их качество, товарный знак, репутация на рынке, а также вид работ (услуг), их объем, уникальность и коммерческая взаимозаменяемость.

В [письме](#) Минфина России от 17 августа 2012 года N 03-01-18/6-106 указывается, что для применения метода сопоставимых рыночных цен в целях определения соответствия цены, примененной налогоплательщиком в контролируемой сделке, в качестве сопоставляемой сделки возможно использование сделки, совершенной указанным налогоплательщиком с лицами, не являющимися взаимозависимыми с указанным налогоплательщиком, при условии, что такая сделка является сопоставимой с анализируемой сделкой.

Для того что чтобы определить, соответствует ли цена анализируемой сделки рыночному уровню цен, нужно установить: 1) интервал рыночных цен (минимальное и максимальное значения); 2) находится или нет цена анализируемой сделки в этом интервале цен. При этом определение интервала цен может иметь некоторые особенности в случае, когда (1) наличествуют данные только об одной сопоставимой сделке (в этом случае цена этой сделки будет одновременно и минимальным, и максимальным значениями рыночной цены (интервалом рыночной цены)); (2) в качестве сопоставимых цен используются биржевые котировки (в этом случае интервалом рыночных цен будут зарегистрированные на определенную дату минимальное и максимальное значения цен на идентичные (однородные) товары); (3) для сопоставления цен используются данные информационно-ценовых агентств (тогда интервалом рыночных цен будут минимальное и максимальное значения цен в соответствующем периоде времени, указанные в публикации). В остальных случаях для установления интервала рыночных цен (1) составляется выборка цен; (2) каждому значению цены, начиная с минимального, присваивается порядковый номер; (3) определяется минимальное значение интервала; (4) определяется максимальное значение интервала; (5) производится сравнение цены контролируемой сделки с полученным интервалом.

При сравнении цены контролируемой сделки с полученным интервалом рыночных цен учитываются следующие обстоятельства: 1) в случае если цена, примененная в анализируемой сделке, находится в пределах интервала рыночных цен, то для целей налогообложения признается, что такая цена соответствует рыночной цене; 2) в случае если цена, примененная в анализируемой сделке, меньше минимального значения интервала рыночных цен, то для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует минимальному значению интервала рыночных цен; 3) в случае если цена, примененная в анализируемой сделке, превышает максимальное значение интервала рыночных цен, то для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует максимальному значению интервала рыночных цен. При этом применение для целей налогообложения минимального или максимального значения интервала рыночных цен производится при условии, что это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

Статья 105.10. Метод цены последующей реализации

Комментарий к [статье 105.10](#)

Комментируемая [статья](#) регламентирует применение метода цены последующей реализации, который предполагает установление соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим анализируемую сделку, при последующей реализации (перепродаже) им товара, приобретенного им в этой анализируемой сделке (группе однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности, определенным в порядке, предусмотренном [ст. 105.8](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)). Рассматриваемый метод подлежит применению при следующих обстоятельствах: 1) товар приобретает в рамках контролируемой сделки и перепродается без переработки в рамках сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми; 2) применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения. При этом в первом случае метод цены последующей реализации является приоритетным при условии, что организация, перепродающая товар, не владеет объектами нематериальных активов, которые оказывают

существенное влияние на уровень ее валовой рентабельности.

Метод цены последующей реализации также признается приоритетным и в том случае, когда при перепродаже товара имеют место следующие операции: 1) подготовка товара к перепродаже и транспортировке (деление товаров на партии, формирование отправок, сортировка, переупаковка); 2) смешивание товаров, если характеристики конечной продукции (полуфабрикатов) существенно не отличаются от характеристик смешиваемых товаров.

Суть рассматриваемого метода состоит в сопоставлении валовой рентабельности налогоплательщика, осуществившего перепродажу, с интервалом валовой рентабельности сопоставимых сделок по перепродаже. В результате такого сопоставления определяется соответствие цены сделки по перепродаже (цены последующей реализации) рыночному уровню. Согласно [подп. 1 п. 1 ст. 105.8](#) комментируемого Кодекса валовая рентабельность определяется как отношение валовой прибыли к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и НДС. При этом, определяя валовую рентабельность сделки по перепродаже, необходимо учитывать одно обстоятельство. Если организация, перепродающая товар, реализует его по разным ценам, то вначале нужно рассчитать средневзвешенную цену. На основе полученной цены нужно определять показатель валовой рентабельности сделки по перепродаже.

Для установления интервала валовой рентабельности используется та же схема, что и при применении метода сопоставимых цен. При этом вместо ценовых показателей в расчет нужно включать показатели валовой рентабельности.

Если по результатам сопоставления валовая рентабельность окажется ниже рыночной (минимального значения интервала), то цену сделки для целей налогообложения необходимо увеличить до минимального значения интервала. Если по результатам сопоставления валовая рентабельность окажется завышенной, то цена корректируется с учетом максимального значения интервала. Применение для целей налогообложения минимального или максимального значения интервала рентабельности производится при условии, что это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

#### Статья 105.11. Затратный метод

#### Комментарий к [статье 105.11](#)

В комментируемой [статье](#) регламентируется затратный метод, предполагающий установление соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности затрат лица, являющегося стороной анализируемой сделки (группы анализируемых однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках. Обстоятельствами применения данного метода признаются: 1) выполнение работ (оказание услуг) лицами, являющимися взаимозависимыми с продавцом (за исключением случаев, когда при выполнении работ (оказании услуг) используются нематериальные активы, оказывающие существенное влияние на уровень рентабельности затрат продавца); 2) оказание услуг по управлению денежными средствами, включая осуществление торговых операций на рынке ценных бумаг и (или) валютном рынке; 3) оказание услуг по исполнению функций единоличного исполнительного органа организации; 4) продажа сырья или полуфабрикатов лицам, являющимся взаимозависимыми с продавцом; 5) реализация товаров (работ, услуг) по долгосрочным договорам между взаимозависимыми лицами.

По своей сути затратный метод схож с методом сопоставимых рыночных цен, поскольку в его основе также лежит принцип соответствия определенному интервалу. Отличие между ними состоит только в том, что для применения рассматриваемого метода используются показатели валовой рентабельности затрат продавца, которая сравнивается с валовой рентабельностью затрат сопоставимых организаций. Расчет показателей производится на основании данных бухгалтерской отчетности.

При этом для определения интервала рентабельности используются соответствующие показатели не менее четырех сопоставимых сделок, в том числе совершенных налогоплательщиком, при условии, что указанные сделки совершены с лицами, не являющимися взаимозависимыми с налогоплательщиком, либо на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности не менее четырех сопоставимых организаций. Выбор последних осуществляется с учетом их отраслевой специфики и соответствующих видов деятельности, осуществляемых ими в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях относительно анализируемой сделки. При отсутствии в отрасли, к которой принадлежит лицо, являющееся стороной анализируемой сделки, организаций, не являющихся взаимозависимыми с указанным лицом, выбор организаций для проведения анализа осуществляется с учетом сопоставимости функций, осуществляемых этими организациями, принимаемых ими рисков и используемых активов. В отсутствие информации о четырех и более сопоставимых сделках либо в отсутствие информации о бухгалтерской (финансовой) отчетности четырех и более сопоставимых организаций в целях определения интервала рентабельности может использоваться информация о меньшем количестве сопоставимых сделок (бухгалтерской (финансовой) отчетности меньшего количества

организаций), т.е., если информации о необходимом количестве сделок (организаций) нет, для анализа допустимо использовать меньшее количество показателей.

Основным показателем для рассматриваемого метода выступает валовая рентабельность затрат, под которой согласно [подп. 2 п. 1 ст. 105.8](#) НК РФ понимается отношение валовой прибыли к себестоимости проданных товаров (работ, услуг).

Интервал рентабельности затрат определяется по той же схеме, что и при применении метода сопоставимых рыночных цен. Но при этом вместо ценовых показателей в расчет включаются показатели рентабельности затрат. Если по результатам расчета валовая рентабельность затрат продавца меньше минимального значения интервала рентабельности, то для целей налогообложения принимается цена, примененная в анализируемой сделке, определяемая исходя из фактической себестоимости реализованных товаров (работ, услуг) и валовой рентабельности затрат, которая соответствует минимальному значению интервала рентабельности. Если валовая рентабельность затрат продавца превышает максимальное значение интервала рентабельности, то для целей налогообложения принимается цена, примененная в анализируемой сделке, определяемая исходя из фактической себестоимости реализованных товаров (работ, услуг) и валовой рентабельности затрат, которая соответствует максимальному значению интервала рентабельности.

Минфин России в [письме](#) от 28 ноября 2011 года N 03-01-07/5-14 отмечает особую важность учета при использовании рассматриваемого метода.

В материалах судебно-арбитражной практики (см., например: [Постановление](#) от 17 декабря 2012 года по делу N 09АП-34574/2012, 09АП-36475/2012) отмечается, что законодательство о налогах и сборах исключает возможность передачи расходов между взаимозависимыми лицами.

## Статья 105.12. Метод сопоставимой рентабельности

### Комментарий к [статье 105.12](#)

Комментируемая [статья](#) регламентирует применение метода сопоставимой рентабельности. Он не признается приоритетным для применения, которое допускается, только если использование метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

Метод сопоставимой рентабельности заключается в сопоставлении операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках. Рассматриваемый метод в целом идентичен затратному методу, за исключением того, что: 1) по результатам сопоставления рентабельности корректируется (если необходимо) не цена сделки, а прибыль (доход, выручка) от нее; 2) для расчета используются любые из следующих показателей рыночной рентабельности: а) рентабельность продаж; б) рентабельность затрат; в) рентабельность коммерческих и управленческих расходов; г) рентабельность активов; д) иной показатель рентабельности. Таким образом, применение рассматриваемого метода предполагает возможность использования иного показателя операционной рентабельности при условии, что такой показатель отражает взаимосвязь между осуществляемыми функциями, используемыми активами и принимаемыми экономическими (коммерческими) рисками и уровнем вознаграждения. При выборе конкретного показателя рентабельности необходимо учитывать полноту, достоверность и сопоставимость данных, используемых для расчета соответствующего показателя рентабельности. Именно из этого исходит Минфин России в своих разъяснениях, данных в [письме](#) от 28 ноября 2011 года N 03-01-07/5-14.

Отдельные особенности применения рассматриваемого метода стали предметом специальных разъяснений со стороны Минфина России, данных в его [письме](#) от 27 марта 2013 года N 03-01-18/9692, в котором финансовое ведомство указало на то, что при включении сделок в группу однородных сделок необходимо, чтобы по анализируемым сделкам совпадали: 1) осуществляемые налогоплательщиком функции; 2) используемый метод ценообразования; 3) выбранный показатель рентабельности для анализируемой деятельности, осуществляемой налогоплательщиком; 4) фактические показатели рентабельности сопоставимых лиц (организаций), определенные на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности (с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных Общероссийским [классификатором](#) видов экономической деятельности, а также международными и иными классификаторами), или сделок, совершенных налогоплательщиком с независимыми лицами. При этом в цитируемом [письме](#) обращается внимание на то, что при объединении сделок в группы по вышеуказанным параметрам налогоплательщик вправе самостоятельно определить перечень сделок, входящих в такую группу, руководствуясь при этом принципом полноты и достоверности сопоставимых параметров.

## Статья 105.13. Метод распределения прибыли



#### Комментарий к [статье 105.13](#)

Комментируемая [статья](#) регламентирует применение метода распределения прибыли, который заключается в сопоставлении фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок. Данный метод используется при следующих обстоятельствах: 1) невозможность использования метода сопоставимых рыночных цен, метода цены последующей реализации, затратного метода, метода сопоставимой рентабельности и при наличии существенной взаимосвязи деятельности, осуществляемой сторонами анализируемой сделки (группы однородных анализируемых сделок); 2) наличие в собственности (пользовании) сторон анализируемой сделки прав на объекты нематериальных активов, оказывающих существенное влияние на уровень рентабельности (при отсутствии однородных сделок, предметом которых являются объекты нематериальных активов, совершенных с лицами, не являющимися взаимозависимыми).

Фактическое распределение прибыли между сторонами контролируемой сделки сравнивается: (1) либо с распределением прибыли между сторонами сопоставимой сделки; (2) либо с расчетным распределением прибыли между сторонами той же контролируемой сделки.

Рассматриваемый метод можно применять для того, чтобы распределить: 1) совокупную прибыль всех сторон сделки; 2) остаточную прибыль всех сторон сделки. Совокупную прибыль всех сторон анализируемой сделки признается сумма операционной прибыли всех сторон анализируемой сделки за анализируемый период. Для установления остаточной прибыли необходимо (1) определить расчетную прибыль (убыток) каждой стороны контролируемой сделки; (2) сложить полученные показатели; (3) результат сложения вычесть из совокупной прибыли; (4) определить сумму остатка, которая и признается остаточной прибылью (убытком).

Распределение совокупной (остаточной) прибыли производится с учетом степени участия каждой из сторон в контролируемой сделке. Степень участия каждой из сторон определяется на основании показателей, влияющих на величину прибыли (убытка) по контролируемой сделке: 1) размер затрат, понесенных лицом, являющимся стороной анализируемой сделки, на создание нематериальных активов, использование которых оказывает влияние на величину фактически полученной прибыли (убытка) по анализируемой сделке; 2) характеристики персонала, занятого у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, включая его численность и квалификацию (затраченное персоналом время, величина расходов на оплату труда), оказывающие влияние на величину фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке; 3) рыночная стоимость активов, находящихся в пользовании (распоряжении) лица, являющегося стороной анализируемой сделки, использование которых влияет на величину фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке; 4) иные показатели, отражающие взаимосвязь между осуществляемыми функциями, используемыми активами и принимаемыми экономическими (коммерческими) рисками и величиной фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке. Для установления остаточной прибыли дополнительно по каждой из сторон сделки необходимо сложить остаточную прибыль и расчетную прибыль соответственно.

При анализе фактического распределения прибыли (убытка) с расчетным, если фактические показатели прибыли (убытка) контролируемой сделки отличаются от расчетных, нужно скорректировать налоговую базу по налогу на прибыль в соответствии с [п. 13 комментируемой статьи](#), предполагающим, что: (1) прибыль, полученная налогоплательщиком, являющимся стороной анализируемой сделки, меньше прибыли, рассчитанной для этой стороны в соответствии с методом распределения прибыли, для целей налогообложения принимается прибыль, рассчитанная для него в соответствии с методом распределения прибыли; (2) убыток, понесенный налогоплательщиком, являющимся стороной анализируемой сделки, превышает убыток, рассчитанный для этой стороны в соответствии с методом распределения прибыли, для целей налогообложения принимается убыток, рассчитанный для него в соответствии с методом распределения прибыли.

Применение для целей налогообложения прибыли или убытка, рассчитанных в соответствии с методом распределения прибыли, производится при условии, что это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

### **Глава 14.4. КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ. ПОДГОТОВКА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ДОКУМЕНТАЦИИ В ЦЕЛЯХ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ. УВЕДОМЛЕНИЕ О КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛКАХ**

Статья 105.14. Контролируемые сделки

Комментарий к [статье 105.14](#)

В комментируемой [статье](#) устанавливаются порядок и условия признания сделок контролируемыми. Кроме

того, в ней определены условия, по которым сделки приравниваются к сделкам между взаимозависимыми лицами, и обстоятельства, при которых сделки не признаются контролируруемыми. Целью введения в законодательство о налогах и сборах рассматриваемого института является установление специального порядка осуществления налогового контроля.

В **п. 1 комментируемой статьи** раскрывается понятие контролируемых сделок. Основным признаком таких сделок в ней признается то, что ее сторонами должны быть взаимозависимые лица, т.е. лица, которые в силу имеющихся особенностей между их отношениями могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц (см. **ст. 105.1 НК РФ** и **комментарий к ней**).

К сделкам между взаимозависимыми лицами в целях комментируемого **Кодекса** приравниваются (признаются контролируруемыми) следующие сделки: 1) совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми. Указанная совокупность сделок приравнивается к сделке между взаимозависимыми лицами, не принимая во внимание наличие третьих лиц, с участием (при посредничестве) которых совершается такая совокупность сделок, при условии, что такие третьи лица, не признаваемые взаимозависимыми и принимающие участие в указанной совокупности сделок: (1) не выполняют в этой совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом; (2) не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом; 2) сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли; 3) сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с **подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ**. Если деятельность российской организации образует постоянное представительство в государстве или на территории, включенных в данный перечень и анализируемая сделка связана с этой деятельностью, то в части этой анализируемой сделки такая организация рассматривается как лицо, местом регистрации которого является государство или территория, включенные в указанный перечень.

К первой группе сделок, приравненных для целей налогового контроля к сделкам между взаимозависимыми лицами, относятся в первую очередь договоры комиссии (**гл. 51 ГК РФ**) и агентирования (**гл. 52 ГК РФ**), если агент действует от собственного имени, при условии, что комиссионер (агент) не принимает на себя ответственность за исполнение сделки, которую он совершает в интересах комитента (принципала) (см. **ст. 993 ГК РФ**). Не относятся к данной группе договоры поручения (**гл. 49 ГК РФ**), поскольку поверенный действует не от собственного имени, а от имени доверителя, т.е. стороной сделки, предполагающей реализацию товаров (работ, услуг) выступает не поверенный, а доверитель. Относятся к данной группе могут также некоторые разновидности договора купли-продажи, например консигнация <210> в том случае, когда консигнатор не несет рисков, связанных с исполнением обязательства по передаче товара.

<210> Следует отметить, что договор консигнации является не поименованной в гражданском законодательстве сделкой, которая имеет смешанную природу, отвечая отдельным признакам как купли-продажи, так и комиссии.

Вторая группа сделок, приравненная для целей налогового контроля к сделкам между взаимозависимыми лицами, в совокупности отвечает двум признакам: 1) данные сделки должны быть связаны с внешней торговлей товарами; 2) товары по ним должны быть объектами международной биржевой торговли.

Понятие "внешняя торговля товарами" используется для целей комментируемой **главы** в значении, определяемом законодательством Российской Федерации о внешнеторговой деятельности <211>. Согласно **п. 7 ст. 2** Федерального закона от 8 декабря 2003 года N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" внешней торговлей товарами признается импорт и (или) экспорт товаров. Перемещение товаров между частью территории Российской Федерации и другой частью территории Российской Федерации, если такие части не связаны между собой сухопутной территорией Российской Федерации, через таможенную территорию иностранного государства, перемещение товаров на территории Российской Федерации с территорий искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормами международного права, или перемещение товаров между территориями искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормами международного права, не являются внешней торговлей товарами.

<211> См.: Федеральный закон от 8 декабря 2003 года N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" // СЗ РФ. 2003. N 50. Ст. 4850.

Товары, являющиеся объектами международной биржевой торговли, прямо указаны в [п. 5 комментируемой статьи](#). К ним относятся товары, входящие в состав одной или нескольких из следующих товарных групп: 1) нефть и товары, выработанные из нефти; 2) черные металлы; 3) цветные металлы; 4) минеральные удобрения; 5) драгоценные металлы и драгоценные камни. Сделки, имеющиеся в виду в данном случае, признаются контролируруемыми, если сумма доходов по таким сделкам, совершенным с одним лицом за соответствующий календарный год, превышает 60 млн. руб. При этом следует отметить, что согласно [письму](#) Минфина России от 24 апреля 2012 года N 03-01-18/3-57 внешнеторговые сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируруемыми по общему правилу, независимо от того, какие товары являются их объектом продажи.

Третья группа сделок, приравненных для целей налогового контроля к сделкам между взаимозависимыми лицами, предполагает, что одной из сторон таких сделок выступает лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в [Перечень](#) государств и территорий, утверждаемый Приказом Минфина России от 13 ноября 2007 года N 108н "Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)" <212>. При этом если деятельность российской организации предполагает постоянное представительство в государстве или на территории, включенных в данный [Перечень](#), и анализируемая сделка связана с этой деятельностью, то в части этой анализируемой сделки такая организация рассматривается как лицо, местом регистрации которого является государство или территория, включенные в указанный Перечень. Сделки, предусмотренные в данном случае, признаются контролируруемыми, если сумма доходов по таким сделкам, совершенным с одним лицом за соответствующий календарный год, превышает 60 млн. руб.

<212> [Приказ](#) Минфина России от 13 ноября 2007 года N 108н "Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. N 50.

Следует отметить, что согласно [п. 2 комментируемой статьи](#) сделка между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Российская Федерация, признается контролируемой (если иное не предусмотрено [п. 3, 4 и 6 комментируемой статьи](#)) при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств: 1) сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 1 миллиард рублей; 2) одна из сторон сделки является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых, исчисляемого по налоговой ставке, установленной в процентах, и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для указанной стороны сделки объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах; 3) хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком, применяющим один из следующих специальных налоговых режимов: систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (если соответствующая сделка заключена в рамках такой деятельности), при этом в числе других лиц, являющихся сторонами указанной сделки, есть лицо, не применяющее указанные специальные налоговые режимы; 4) хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей плательщика налога на прибыль организаций или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку 0 процентов, при этом другая сторона (стороны) сделки не освобождена (не освобождены) от этих обязанностей и не применяет (не применяют) налоговую ставку 0 процентов по указанным обстоятельствам; 5) хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны, налоговый режим в которой предусматривает специальные льготы по налогу на прибыль организаций (по сравнению с общим налоговым режимом в соответствующем субъекте Российской Федерации), при этом другая сторона (стороны) сделки не является (не являются) резидентом такой особой экономической зоны; 6) сделка удовлетворяет одновременно следующим условиям: (1) одна из сторон сделки является налогоплательщиком, указанным в [п. 1 ст. 275.2 НК РФ](#), и учитывает доходы (расходы) по такой сделке при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со ст. 275.2 НК РФ; (2) любая другая сторона сделки не является налогоплательщиком, указанным в [п. 1 ст. 275.2 НК РФ](#), либо является налогоплательщиком, указанным в [п. 1 ст. 275.2 НК РФ](#), но не учитывает доходы (расходы) по такой сделке при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со ст. 275.2 настоящего Кодекса; 7) хотя бы

одна из сторон сделки является участником регионального инвестиционного проекта, применяющим налоговую ставку по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, в размере 0 процентов и (или) пониженную налоговую ставку по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации, в порядке и на условиях, которые предусмотрены [ст. 284.3 НК РФ](#).

В [п. 9 комментируемой статьи](#) установлено, что сумма доходов по сделкам (для целей признания их контролируруемыми) за календарный год определяется путем сложения сумм полученных доходов по таким сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за календарный год с учетом порядка признания доходов, установленных [гл. 25 НК РФ](#). При этом согласно [ст. 248 НК РФ](#) в составе доходов учитываются доходы от реализации и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со [ст. 249 и 250 НК РФ](#). Доходы, указанные в [ст. 251 НК РФ](#), в составе доходов не учитываются. При расчете суммы доходов по сделкам, совершенным за календарный год, следует суммировать доходы, полученные сторонами по этим сделкам. При этом, если у налогоплательщика отсутствует информация о сумме дохода другого участника сделки, для целей определения суммы доходов за календарный год, по мнению Минфина России, выраженному в [письме](#) от 27 марта 2013 года N 03-01-18/9758, может быть использована расчетная величина суммы дохода этого участника сделки, определяемая с учетом порядка, установленного [гл. 25 НК РФ](#). Также финансовое ведомство в [письме](#) от 5 июля 2012 года N 03-01-18/5-92 полагает, что при определении суммы доходов по сделкам между взаимозависимыми лицами за календарный год для целей комментируемой [статьи](#) следует учитывать доходы, полученные по сделкам за тот период соответствующего календарного года, в течение которого участники сделок являлись взаимозависимыми лицами.

В своих разъяснениях ([письмо](#) от 11 мая 2012 года N 03-01-18/3-59) финансовое ведомство исходит также из того, что для определения суммы доходов по сделкам за календарный год с целью признания сделок контролируемыми на основании соответствующего суммового критерия следует суммировать доходы за календарный год по сделкам с каждым лицом, являющимся контрагентом по таким сделкам. Соответственно, в общем случае факт превышения суммового критерия для признания сделок контролируемыми устанавливается по каждой совокупности сделок, совершаемых с каждым взаимозависимым лицом. Однако при определении суммы доходов по сделкам за календарный год в отдельных случаях могут учитываться сделки с несколькими лицами. Здесь Минфин России имеет в виду как сделки, в которых участвуют более двух лиц, так и обстоятельства, возникающие, в частности, при применении [п. 10 комментируемой статьи](#), в соответствии с которым по заявлению Федеральной налоговой службы суд может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки, установленным комментируемой статьей.

Применительно к комментируемой [статье](#) в своих разъяснениях финансовое ведомство акцентирует внимание налогоплательщиков и налоговых органов особо на порядке определения суммового критерия по сделкам, осуществляемым в рамках договоров комиссии (агентских договоров) с целью признания их контролируемыми. В обстоятельствах, когда отнесение сделки к контролируемой осуществляется в рамках договоров комиссии (агентских договоров или иных аналогичных договоров), по мнению Минфина России ([письмо](#) от 25 января 2013 года N 03-01-18/1-15), необходимо руководствоваться положениями [подп. 9 п. 1 ст. 251 и п. 9 ст. 270 НК РФ](#). При определении суммового критерия с целью признания контролируемыми сделок через агента (комиссионера) следует учитывать момент передачи права собственности на товары (работы, услуги), руководствуясь положениями [гл. 25 НК РФ](#) в части порядка признания доходов.

В комментируемой статье также установлено, что вне зависимости от того, отвечают ли сделки признакам, предусмотренным в [п. 1 - 3](#), не признаются контролируемыми следующие сделки: 1) сторонами которых являются участники одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков, образованной в соответствии с законодательством о налогах и сборах (за исключением сделок, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах); 2) сторонами которых являются лица, удовлетворяющие одновременно следующим требованиям: (1) указанные лица зарегистрированы в одном субъекте Российской Федерации; (2) указанные лица не имеют обособленных подразделений на территориях других субъектов Российской Федерации, а также за пределами Российской Федерации; (4) указанные лица не уплачивают налог на прибыль организаций в бюджеты других субъектов Российской Федерации; (5) указанные лица не имеют убытков (включая убытки прошлых периодов, переносимые на будущие налоговые периоды), принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций; (6) отсутствуют обстоятельства для признания совершаемых такими лицами сделок контролируемыми в соответствии с [подп. 2 - 5 п. 2 комментируемой статьи](#).

Статья 105.15. Подготовка и представление документации в целях налогового контроля

Комментарий к [статье 105.15](#)



В комментируемой [статье](#) регламентируется подготовка и представление документации в целях налогового контроля в части обоснования соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным. На налогоплательщике лежит обязанность уведомлять налоговые органы о совершенных им в календарном году контролируемых сделках в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены такие сделки. В уведомлениях о контролируемых сделках, направляемых налогоплательщиком в налоговый орган, указывается информация, предусмотренная [п. 3 комментируемой статьи](#). При этом раскрытие информации об использованных методах, предусмотренных в [гл. 14.3 НК РФ](#), в уведомлении о контролируемых сделках указанным пунктом не предусмотрено.

Документация, содержащая вышеуказанную информацию, может быть истребована у налогоплательщика Федеральной налоговой службой не ранее 1 июня года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки, в порядке, установленном комментируемой [статьей](#). Таким образом, законодательством о налогах и сборах не предусмотрено предварительное декларирование налогоплательщиком выбора метода ценообразования.

В случае использования налогоплательщиком методов, регламентированных [гл. 14.3](#) комментируемого Кодекса, налогоплательщик представляет по требованию Федеральной налоговой службы документы, содержащие сведения об использованных методах (в том числе обоснование причин выбора и способа применения используемого метода, указание на используемые источники информации). Кроме того, в целях налогового контроля налогоплательщик вправе представить иную информацию, подтверждающую, что коммерческие и (или) финансовые условия контролируемых сделок соответствуют тем, которые имели место в сопоставимых сделках, с учетом произведенных корректировок для обеспечения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, с условиями контролируемой сделки. При этом детальность и основательность представляемой в налоговые органы документации должны быть соразмерны сложности сделки и формированию ее цены (рентабельности сторон сделки). Из этого исходит Минфин России в своих разъяснениях, доведенных в [письме](#) от 28 ноября 2011 года N 03-01-07/5-14.

Из смысла [п. 1 комментируемой статьи](#) следует, что документация представляется стороной сделки (группы однородных сделок), которой адресовано соответствующее требование Федеральной налоговой службы. При этом законодательство о налогах и сборах не устанавливает ограничений на использование информации, представленной контрагентом по сделке. В связи с этим финансовое ведомство в своем [письме](#) от 26 марта 2012 года N 03-01-18/2-41 сделало вывод о том, что подготовка документации, предусмотренной комментируемой [статьей](#), может осуществляться как стороной сделки (группы однородных сделок), которой адресовано соответствующее требование федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, так и лицами, являющимися контрагентами по таким сделкам. При этом представление указанной документации осуществляется исключительно лицом, которому адресовано соответствующее требование.

При подготовке документации, предусмотренной комментируемой [статьей](#), необходимо учитывать, что в силу [п. 10 ст. 105.14 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)) по заявлению Федеральной налоговой службы суд может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки, установленным данной [статьей](#). Следовательно, в отношении налогоплательщика, совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), будут применяться положения [ст. 105.15 - 105.17](#). В связи с этим Федеральная налоговая служба указала на то, что в целях обеспечения сохранности документации, предусмотренной комментируемой [статьей](#), необходимо руководствоваться [подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)), согласно которому налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов.

Федеральная налоговая служба в своем [письме](#) от 30 августа 2012 года N ОА-4-13/14433@ "О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля" довела до налогоплательщиков (1) рекомендации относительно структуры и содержания рассматриваемой документации; рекомендации относительно этапов подготовки такой документации. Рекомендуемое содержание документации, представляемой в соответствии с комментируемой [статьей](#), включает в себя: 1) титульный лист: полное и сокращенное наименования налогоплательщика и контрагента по контролируемой сделке (группе однородных сделок), идентификационный номер налогоплательщика и контрагента по контролируемой сделке (группе однородных сделок), адрес государственной регистрации налогоплательщика и контрагента по контролируемой сделке (группе однородных сделок), государственный регистрационный номер налогоплательщика и контрагента по контролируемой сделке (группе однородных сделок), наименование контролируемой сделки (группы однородных сделок); 2) описание

основных характеристик сферы (вида) деятельности налогоплательщика (лиц), совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), необходимое для понимания особенностей процесса ценообразования; 3) анализ взаимозависимых лиц или описание основных характеристик группы компаний, в которую входит налогоплательщик (лица), совершивший контролируемую сделку (группу однородных сделок); 4) сведения о контролируемой сделке и функциональный анализ; 5) выбор методики ценообразования для целей налогообложения и источников информации; 6) определение интервала рыночных цен или рентабельности.

Статья 105.16. Уведомление о контролируемых сделках

Комментарий к [статье 105.16](#)

Комментируемая [статья](#) регламентирует представление уведомления и представление информации о контролируемых сделках.

На налогоплательщиках лежит обязанность уведомить налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в [ст. 105.14](#) НК РФ. В случае, когда налоговый орган при проведении мероприятий налогового контроля обнаружил факты совершения контролируемых сделок, сведения о которых не были представлены в соответствии с [п. 2 комментируемой статьи](#), он самостоятельно извещает Федеральную налоговую службу о факте выявления контролируемых сделок и направляет полученные им сведения о таких сделках. При этом на налоговом органе, известившем Федеральную налоговую службу о контролируемой сделке, которая была выявлена при осуществлении налогового контроля, и предоставившем сведения о такой сделке, лежит обязанность не позднее 10 дней с даты направления извещения уведомить об этом налогоплательщика.

В своем [письме](#) от 27 декабря 2012 года N 03-01-18/10-198 Минфин России обратил внимание на то, что налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки. В соответствии с [п. 2.1](#) Порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках, утвержденного Приказом ФНС России от 27 июля 2012 года N ММВ-7-13/524@ "Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме" уведомление о контролируемых сделках включает в себя титульный лист, разделы: "Сведения о контролируемой сделке (группе однородных сделок)", "Сведения о предмете сделки (группы однородных сделок)", "Сведения об организации - участнике контролируемой сделки (группы однородных сделок)", "Сведения о физическом лице - участнике контролируемой сделки (группы однородных сделок)". Согласно [п. 4.1](#) данного Порядка в уведомлении о контролируемых сделках налогоплательщиком указываются сведения по каждой контролируемой сделке (группе однородных сделок). Таким образом, налогоплательщиком представляется одно уведомление за календарный год, в котором отражаются все совершенные им в календарном году контролируемые сделки.

Ответственность за неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения, установлена [ст. 129.4](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)). Штраф за данное налоговое правонарушение предусмотрен в размере 5000 руб.

В состав сведений о контролируемых сделках, указываемых в рассматриваемом уведомлении, входит информация о сумме полученных доходов и (или) сумме произведенных расходов (понесенных убытков) по контролируемым сделкам с выделением сумм доходов (расходов) по сделкам, цены которых подлежат регулированию. Таким образом, по одной и той же сделке уведомление должно подаваться всеми сторонами, являющимися участниками контролируемой сделки. При этом Минфин России в [письме](#) от 6 сентября 2012 года N 03-01-18/7-127 указал, что налоговый орган о факте выявления контролируемой сделки, в отношении которой не было представлено уведомление, может направить информационное сообщение в налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика, являющегося иной стороной сделки. Указанное извещение будет служить основанием для установления факта представления (непредставления) уведомления иной (иными) стороной (сторонами) контролируемой сделки, а при наличии необходимых обстоятельств будет являться фактическим основанием возбуждения дела о налоговом правонарушении.

#### **Глава 14.5. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СВЯЗИ С СОВЕРШЕНИЕМ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ**

Статья 105.17. Проверка федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и

надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами

#### Комментарий к [статье 105.17](#)

В комментируемой [статье](#) регламентируется деятельность Федеральной налоговой службы по проведению проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Такая проверка является специальным мероприятием налогового контроля, осуществляемым ФНС России как федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании (1) уведомления налогоплательщика о контролируемых сделках (см. [ст. 105.15](#) и [105.16](#) НК РФ и комментарии к ним) либо (2) извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную проверку налогоплательщика, направленного в соответствии со [ст. 105.16](#) комментируемого Кодекса. Из смысла комментируемой [статьи](#) и связанных с ней положений [ст. 105.16](#) НК РФ следует, что проведение проверки как на основании уведомления о контролируемых сделках, так и на основании извещения возможно только в отношении конкретной контролируемой сделки (группы однородных сделок) конкретного налогоплательщика, который подал уведомление или в отношении которого получено извещение. На данное обстоятельство указал Минфин России в своем [письме](#) от 6 сентября 2012 года N 03-01-18/7-127.

При проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами могут быть проверены контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении такой проверки. При этом в рамках такой проверки могут быть проверены контролируемые сделки, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с [гл. 25](#) НК РФ после вступления в силу Федерального [закона](#) от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора, с соблюдением вышеприведенного условия о контролируемом периоде, не превышающем трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. При назначении рассматриваемой проверки также должны учитываться переходные положения, предусмотренные [п. 8 ст. 4](#) указанного Федерального закона. На данное обстоятельство указало финансовое ведомство в своем [письме](#) от 24 февраля 2012 года N 03-01-18/1-13.

Разъясняя положения комментируемой [статьи](#), Минфин России в [письме](#) от 26 декабря 2012 года N 03-02-07/1-316 также указывает на то, что в случае, когда налоговая база исчисляется в соответствии со [ст. 105.3](#) и связанными с ней положениями части второй НК РФ, налоговые органы вправе контролировать правильность определения налоговой базы и исчисления суммы налога по сделкам, совершаемым между взаимозависимыми лицами, не являющимся контролируемыми сделками, в форме камеральных и выездных налоговых проверок (см. [ст. 87 - 89](#) НК РФ и комментарии к ним). При проведении таких проверок налоговым органом может быть выявлен факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы посредством манипулирования ценами в сделках, признаваемых контролируемыми в соответствии со [ст. 105.14](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)).

В соответствии с [Постановлением](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Судам и налоговым органам необходимо иметь в виду, что взаимозависимость участников сделок сама по себе не служит основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости налогоплательщика с контрагентом. Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Факт получения необоснованной налоговой выгоды должен быть доказан налоговым органом, что

обусловлено презумпцией добросовестности налогоплательщиков, которая была введена в юридические практики Конституционным Судом Российской Федерации его [Определением](#) от 25 июля 2001 года N 138-О. Презюмируя добросовестность налогоплательщиков, Конституционный Суд Российской Федерации исходил из смысла правовых норм, закрепленных в [ст. 10 ГК РФ](#) и [п. 7 ст. 3 НК РФ](#) (см. [комментарий к нему](#)). Из последующих актов данного Суда (см., например: [Определения](#) от 16 октября 2003 г. [N 329-О](#) и от 18 января 2005 г. [N 36-О](#)) следует, что цель установления рассматриваемой презумпции - исключить возложение на добросовестного налогоплательщика обязанностей, не предусмотренных законом. В дальнейшем рассматриваемая презумпция легла в основу деятельности судов общей и арбитражной юрисдикции (см., например: [Постановление](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды").

Формы документов, применяемых при проведении и оформлении результатов проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, оснований и порядка продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, требований к составлению акта проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами утверждены [Приказом](#) ФНС России от 26 ноября 2012 года N ММВ-7-13/907@ <213>.

<213> [Приказ](#) ФНС России от 26 ноября 2012 года N ММВ-7-13/907@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении результатов проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, оснований и порядка продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, требований к составлению акта проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2013. N 22.

Статья 105.18. Симметричные корректировки

Комментарий к [статье 105.18](#)

В комментируемой [статье](#) регулируются отношения, связанные с осуществлением симметричных корректировок, право на проведение которых другими сторонами контролируемой сделки возникает исключительно в случаях, когда решение Федеральной налоговой службы о доначислении налога исполнено лицом, являющимся стороной контролируемой сделки, в отношении которого было вынесено решение о доначислении налога, в части недоимки, указанной в этом решении, т.е. когда указанное лицо погасило недоимку. Если по итогам проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами были доначислены налоги исходя из оценки результатов сделки с учетом рыночных цен, эти цены, на основании которых была осуществлена корректировка налоговой базы и суммы налога, могут быть применены российскими организациями-налогоплательщиками, являющимися другими сторонами контролируемой сделки, при исчислении налогов, указанных в [п. 4 ст. 105.3 НК РФ](#) (см. [комментарий к ней](#)). Такое применение налогоплательщиками рыночных цен, на основании которых было вынесено решение о доначислении налога по итогам проверки, признается симметричной корректировкой.

Таким образом, применить симметричную корректировку налогоплательщик вправе при одновременном соблюдении следующих условий: 1) корректировка применяется при расчете только перечисленных в [п. 4 ст. 105.3 НК РФ](#) налогов (налог на прибыль; налог на доходы физических лиц в части дохода, полученного индивидуальными предпринимателями, нотариусами, адвокатами и другими лицами, занимающимися частной практикой; налог на добычу полезных ископаемых, если одна из сторон сделки является налогоплательщиком по ставке, установленной в процентах; налог на добавленную стоимость, если одна из сторон сделки не является налогоплательщиком либо освобождена от исполнения обязанности по уплате данного налога; 2) контрагенту налогоплательщика по результатам проверки доначислен один или несколько налогов, решение Федеральной налоговой службы в части недоимки им исполнено.

Симметричные корректировки осуществляются налогоплательщиком на основе информации, содержащейся в уведомлении о возможности симметричных корректировок, направляемом налогоплательщику Федеральной налоговой службой. Форма (форматы) и порядок выдачи уведомления о возможности симметричных корректировок утверждаются данной Федеральной службой по согласованию с национальным финансовым ведомством (см.: [Приказ](#) ФНС России от 19 ноября 2013 года N ММВ-7-13/512@ <214>). Если такое уведомление не получено, налогоплательщик вправе сам обратиться с заявлением о его выдаче в случае, когда все вышеуказанные условия для корректировки наличествуют. К заявлению о выдаче уведомления должны быть приложены копии документов, подтверждающих информацию о вынесенном решении о доначислении



налога и его исполнении. Федеральная налоговая служба должна рассмотреть данное заявление и принять в течение 15 дней одно из следующих решений: 1) о выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок; 2) об отказе в выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок в связи с несоблюдением порядка подачи заявления или неподтверждением указанной в заявлении информации; 3) о приостановлении сроков для выдачи уведомления о возможности симметричных корректировок в случае обжалования решения о доначислении налога, на основании которого проводятся симметричные корректировки.

<214> **Приказ** ФНС России от 19 ноября 2013 года N ММВ-7-13/512@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении симметричных корректировок и обратных корректировок налогоплательщиками, являющимися другими сторонами контролируемой сделки, порядка выдачи уведомления о возможности симметричных корректировок и порядка выдачи уведомления о необходимости обратных корректировок" // Российская газета. N 24. 2014.

Симметричная корректировка предполагает представление уточненных налоговых деклараций по тем налогам и за те налоговые периоды, к которым относится данная корректировка. Исправление регистров налогового учета и первичных документов не установлено. Если организация провела симметричную корректировку, а впоследствии решение о доначислении налога контрагенту изменено (отменено) или признано недействительным, необходимо провести соответствующие обратные корректировки на основании уведомления, полученного от налогового органа, на учете в котором состоит налогоплательщик. Обратные корректировки производятся налогоплательщиками в течение 1 месяца с момента получения указанного уведомления. При этом пени в отношении подлежащих уплате сумм налога, увеличенных на основании обратных корректировок, не начисляются. Форма и порядок выдачи уведомления о необходимости обратных корректировок должны быть утверждены **Приказом** ФНС России от 19 ноября 2013 года N ММВ-7-13/512@. К уведомлению о необходимости обратных корректировок прилагается расчет обратных корректировок, составленный в произвольной форме, а также копия соответствующего судебного акта, отменяющего (изменяющего) или признающего недействительным первоначальное решение о доначислении налога либо соответствующие судебные акты. Налоговый орган может произвести зачет (возврат) суммы излишне уплаченного налога стороне контролируемой сделки, в отношении которой было вынесено решение о доначислении налога, только после проведения обратных корректировок и уплаты налога другой стороной контролируемой сделки.

## **Глава 14.6. СОГЛАШЕНИЕ О ЦЕНООБРАЗОВАНИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Статья 105.19. Общие положения о соглашении о ценообразовании для целей налогообложения

Комментарий к [статье 105.19](#)

Комментируемая глава устанавливает право налогоплательщиков, отнесенных в соответствии со [ст. 83](#) НК РФ (см. [комментарий к ней](#)) к категории крупнейших налогоплательщиков, на обращение в Федеральную налоговую службу как федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения; определяет порядок и условия реализации данного права. В комментируемой [статье](#) раскрывается понятие и предмет такого соглашения.

Необходимо подчеркнуть, что правом на обращение с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в Федеральную налоговую службу обладают исключительно крупнейшие налогоплательщики, т.е. организации, подлежащие налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях. Как разъяснил Минфин России в своем [письме](#) от 24 февраля 2012 года N 03-01-18/1-13, право на обращение в Федеральную налоговую службу с заявлением о заключении рассматриваемого соглашения для иных категорий налогоплательщиков в законодательстве о налогах и сборах не предусмотрено.

При отнесении налогоплательщика к категории крупнейших в соответствии с [Приказом](#) ФНС России от 16 мая 2007 года N ММ-3-06/308@ (в редакции по состоянию на 19 сентября 2014 года) "О внесении изменений в [Приказ](#) МНС России от 16 апреля 2004 года N САЭ-3-30/290@" применяются следующие критерии: 1) показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности организации; 2) признаки взаимозависимости и влияния налогоплательщика на экономические результаты деятельности взаимозависимых лиц; 3) наличие специального разрешения (лицензии) на право осуществления юридическим лицом конкретного вида деятельности.

Крупнейшими налогоплательщиками федерального уровня признаются организации, у которых один из

перечисленных показателей финансово-экономической деятельности за отчетный год имеет следующее значение: 1) суммарный объем начислений федеральных налогов согласно данным налоговой отчетности свыше 1 миллиарда рублей (для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания услуг связи, а также по реализации и (или) предоставлению в пользование технических средств, обеспечивающих оказание услуг связи, организаций), осуществляющих деятельность в сфере оказания транспортных услуг, - свыше 300 миллионов рублей); 2) суммарный объем полученных доходов превышает 20 миллиардов рублей; 3) активы превышают 20 миллиардов рублей. Применительно к налогоплательщикам - организациям оборонно-промышленного комплекса данные показатели должны иметь следующие значения: 1) сумма по заключенным контрактам по экспортным поставкам стратегической продукции составляет более 27 миллионов рублей в год; 2) сумма выручки по экспортным поставкам стратегической продукции составляет более 20 процентов от общей суммы выручки; 3) среднесписочная численность работающих свыше 100 человек; 4) доля вклада учредителя (государства) составляет свыше 50%. Для крупнейших налогоплательщиков-организаций, включенных в перечень стратегических предприятий, организаций и стратегических акционерных обществ, показатели финансово-экономической деятельности должны иметь следующие значения: 1) сумма по заключенным контрактам по экспортным поставкам стратегической продукции составляет более 27 миллионов рублей в год; 2) сумма выручки по экспортным поставкам стратегической продукции составляет более 20 процентов от общей суммы выручки; 3) среднесписочная численность работающих свыше 100 человек; 4) доля вклада учредителя (государства) составляет свыше 50%. Крупным налогоплательщиком - финансовой организацией может быть кредитная организация, страховая, перестраховочная организация, общество взаимного страхования, страховой брокер, профессиональный участник рынка ценных бумаг, негосударственный пенсионный фонд, которые имеют соответственно: 1) лицензию на осуществление банковских операций; 2) лицензию на осуществление страхования, перестрахования, взаимного страхования, посреднической деятельности в качестве страхового брокера; 3) лицензию профессионального участника рынка ценных бумаг и (или) лицензию на осуществление деятельности по ведению реестра; 4) лицензию на осуществление деятельности по пенсионному обеспечению и пенсионному страхованию.

К организациям, подлежащим налоговому администрированию на региональном уровне, относятся организации, у которых выполняются одновременно следующие условия: 1) суммарный объем полученных доходов находится в пределах от 2 до 20 миллиардов рублей включительно; 2) среднесписочная численность работников превышает 50 человек; 3) активы находятся в пределах от 100 миллионов рублей до 20 миллиардов рублей включительно либо суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов согласно данным налоговой отчетности находится в пределах от 75 миллионов рублей до 1 миллиарда рублей.

Не могут относиться к категории крупнейших налогоплательщиков организации, применяющие специальные налоговые режимы (в части соответствующих видов деятельности).

Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков установлены также Приказами Минфина России от 11 июля 2005 года [N 85н](#) и 16 мая 2007 года [N ММ-3-06/308@](#).

Заключение рассматриваемого соглашения позволяет налогоплательщикам и налоговым органам установить согласованную позицию относительно порядка определения цен и (или) применения методов ценообразования для целей налогообложения к конкретным контролируемым сделкам (группам однородных сделок), в том числе еще до их совершения, заранее разрешив возможные разногласия по спорным вопросам, связанным с определением цен для целей налогообложения. Для налогоплательщиков заключение такого соглашения позволяет сократить уровень затрат, связанных с осуществлением мероприятий по выполнению требований законодательства об определении цен для целей налогообложения, а также снизить организационные издержки, связанные с осуществлением процедур контроля за соблюдением указанного законодательства. При этом сам по себе факт осуществления крупнейшим налогоплательщиком контролируемых сделок не является основанием для заключения соглашения. Во многих случаях налогоплательщику целесообразно и достаточно вести документацию по выполнению требований законодательства, регулирующего определение цен для целей налогообложения.

Заключение соглашения является добровольным и должно отвечать интересам сторон, стороны соглашения не могут быть понуждены к его заключению. При заключении соглашения Федеральная налоговая служба руководствуется тем, что предлагаемая налогоплательщиком методология определения цен для целей налогообложения обеспечивает исполнение [п. 1 ст. 105.3 НК РФ](#), согласно которому если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

Рассматриваемое соглашение представляет собой соглашение между налогоплательщиком и Федеральной налоговой службой о порядке определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках в целях обеспечения соблюдения положения [п. 1 ст. 105.3](#) комментируемого Кодекса. При этом, по мнению Минфина России, выраженному в его [письме](#) от 5 июля 2012 года [N 03-01-18/5-89](#),

заявления о заключении соглашения о ценообразовании подаются налогоплательщиком в отношении каждого соглашения о ценообразовании отдельно.

В свою очередь Федеральная налоговая служба своим [письмом](#) от 12 января 2012 года N ОА-4-13/85@ "О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения" довела до сведения налогоплательщиков форму заявления о заключении рассматриваемого соглашения и его примерную структуру.

#### Статья 105.20. Стороны соглашения о ценообразовании

##### Комментарий к [статье 105.20](#)

В комментируемой [статье](#) определены участники соглашения о ценообразовании. В соответствии с ее положениями допускается заключение следующих видов таких соглашений: 1) соглашения между налогоплательщиком и Федеральной налоговой службой; 2) соглашения между несколькими российскими взаимозависимыми организациями (группой налогоплательщиков), совершающими однородные контролируемые сделки, и Федеральной налоговой службой; соглашения между налогоплательщиком, Федеральной налоговой службой и уполномоченным органом исполнительной власти иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения. В последнем случае налогоплательщик вправе обратиться в Федеральную налоговую службу с заявлением о заключении такого соглашения в порядке, устанавливаемом Минфином России.

Применительно к последнему виду рассматриваемых соглашений Минфин России в [письме](#) от 5 июля 2012 года N 03-01-18/5-89 отметил, что при заключении соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, налогоплательщик вправе обратиться в Федеральную налоговую службу с заявлением о заключении такого соглашения о ценообразовании с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства в порядке, устанавливаемом Минфином России. Иных особенностей заключения соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, законодательством о налогах и сборах не предусмотрено.

#### Статья 105.21. Срок действия соглашения о ценообразовании

##### Комментарий к [статье 105.21](#)

В комментируемой [статье](#) установлен момент вступления в силу и определены сроки действия соглашений о ценообразовании для целей налогообложения. Срок действия соглашения устанавливается по соглашению сторон. При этом он не может превышать трех лет. Соглашение вступает в силу с 1 января календарного года, следующего за годом, в котором оно было заключено, если иное не предусмотрено непосредственно соглашением. При этом действие соглашения может быть распространено на период, истекший с 1-го числа календарного года, в котором крупнейший налогоплательщик обратился в Федеральную налоговую службу с заявлением о заключении соглашения, до дня вступления в силу указанного соглашения. При соблюдении всех условий действующего соглашения налогоплательщик вправе обратиться в Федеральную налоговую службу с заявлением о продлении срока его действия. При этом такое продление возможно по соглашению сторон на срок не более чем два года.

#### Статья 105.22. Порядок заключения соглашения о ценообразовании

##### Комментарий к [статье 105.22](#)

В комментируемой [статье](#) установлены порядок и условия заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения. Так, налогоплательщик, выразивший намерение заключить такое соглашение, обращается в Федеральную налоговую службу с заявлением, рекомендованная форма которого приведена в [письме](#) ФНС России от 12 января 2012 года N ОА-4-13/85@ "О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения".

Указанное заявление составляется на русском языке. К нему прилагается опись документов, содержащая информацию о номере документа по порядку, наименовании документа, кратком содержании документа, количестве листов документа и наличии электронной версии документа. Сведения, указанные в документах, должны содержать ссылки на источники информации, которые в случае необходимости должны быть представлены по запросу Федеральной налоговой службы. Так, при рассмотрении заявления о заключении

соглашения и документов к нему Федеральная налоговая служба вправе дополнительно запросить: 1) бухгалтерскую (финансовую) отчетность участников контролируемой сделки, аудиторское заключение, подтверждающее достоверность отчетности, при отсутствии этих документов в налоговых органах Российской Федерации; 2) кредитную, тарифную, маркетинговую политику или иные внутренние документы, регулирующие ценовую политику налогоплательщика; 3) договор(ы), на основании которого осуществляются контролируемые сделки, являющиеся предметом соглашения, товарные накладные, акты выполненных работ, услуг, иные документы, подтверждающие результаты реализации товаров, оказания работ, услуг (отчеты, заключения, меморандумы и т.п.); 4) учетную политику для целей налогового учета на год, в котором подается заявление о заключении соглашения о ценообразовании, перечень изменений в учетной политике (по сравнению с предыдущим годом) и их влияние на определение налоговой базы; 5) регистры налогового учета доходов, внереализационных доходов, расходов, внереализационных расходов с расшифровкой, в том числе по статьям, контрагентам, операциям (контролируемым сделкам); 6) штатное расписание, положения о структурных подразделениях, должностные инструкции сотрудников, обеспечивающих выполнение тех или иных функций; 7) паспорт сделки при осуществлении валютных операций между российской и иностранной организациями; 8) выписки по банковским счетам, ведомость банковского контроля в подтверждение фактической оплаты стоимости товара (работы, услуги) в рамках сделки, являющейся предметом соглашения; 9) грузовые таможенные декларации; 10) транспортные, товаросопроводительные и (или) иные документы, подтверждающие ввоз/вывоз товаров. Запрашиваемые документы представляются в виде заверенных копий.

Комментируемая [статья](#) предполагает, что к заявлению налогоплательщика о заключении соглашения, представляемому им в Федеральную налоговую службу, прилагаются: 1) проект соглашения; 2) документы о деятельности налогоплательщика, связанной с контролируемыми сделками, а также о контролируемых сделках, в отношении которых налогоплательщиком предлагается заключить соглашение; 3) копии учредительных документов налогоплательщика; 4) копия свидетельства о государственной регистрации налогоплательщика; 5) копия свидетельства о постановке на учет налогоплательщика в налоговом органе по месту его нахождения на территории Российской Федерации; 6) бухгалтерская отчетность налогоплательщика за последний отчетный период; 7) документ, подтверждающий уплату заявителем государственной пошлины за рассмотрение заявления о заключении соглашения; 8) иные документы, содержащие информацию, имеющую значение при заключении соглашения.

Следует отметить, что необходимым условием заключения рассматриваемого соглашения является уплата государственной пошлины, размер которой согласно [подп. 133 п. 1 ст. 333.33 НК РФ](#) составляет 1 500 000 руб.

Заявление о заключении соглашения и прилагаемая документация непосредственно представляются в Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества ФНС России. При этом согласно [письму](#) ФНС России от 12 января 2012 года N ОА-4-13/85@ "О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения" в целях избежания излишнего документооборота рекомендуется вместе с заявлением о заключении соглашения, проектом соответствующего соглашения и иными документами, перечисленными в [п. 1 комментируемой статьи](#), представлять дополнительную информацию, имеющую значение при заключении соглашения, в виде единого документа в произвольной форме, который учитывает положения [гл. 14.2](#) и [14.3](#) комментируемого Кодекса.

Для рассмотрения заявления о заключении соглашения в Федеральной налоговой службе создается рабочая группа, которая после первоначального ознакомления с данным заявлением от имени ФНС России уведомляет налогоплательщика о необходимости организации обсуждения проекта соглашения и (или) о представлении дополнительной информации. Совместное обсуждение проекта соглашения членами рабочей группы ФНС России и уполномоченными представителями налогоплательщика происходит по месту нахождения Федеральной налоговой службы. На этапе обсуждения проекта соглашения важными являются полнота, достоверность и своевременность представления налогоплательщиком дополнительной информации, необходимой для заключения соглашения. Рассмотрение проекта соглашения должно быть завершено в срок, не превышающий шести месяцев со дня подачи заявления. Указанный срок может быть продлен до девяти месяцев.

В [п. 2 ст. 105.20](#) комментируемого Кодекса предусмотрено право налогоплательщика обратиться с заявлением о заключении соглашения с участием уполномоченного органа исполнительной власти государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения. Для повышения эффективности процесса заключения таких соглашений, учитывая различия в сроках рассмотрения обращений, второй стороне сделки - иностранной компании рекомендуется также начать соответствующую процедуру заключения соглашения с представителями уполномоченного органа исполнительной власти данного иностранного государства. Подобная одновременная подача документов всеми участниками сделки в соответствующие органы исполнительной власти является сложившейся мировой практикой.

По результатам рассмотрения документов, представленных налогоплательщиком, Федеральная налоговая служба выносит одно из следующих решений: 1) о заключении соглашения; 2) об отказе от заключения



соглашения; 3) о необходимости доработки проекта соглашения. Формы указанных решений утверждены [Приказом](#) ФНС России от 26 марта 2012 года N ММВ-7-13/182@ "Об утверждении форм документов, используемых ФНС России при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, Оснований и порядка продления срока рассмотрения заявления о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения и прилагаемых к нему документов". Вынесенное решение о заключении соглашения (об отказе от заключения соглашения, о необходимости доработки проекта соглашения) с указанием места, даты и времени подписания соглашения в случае принятия решения о заключении соглашения направляется налогоплательщику (уполномоченному представителю налогоплательщика) по почте заказным письмом в течение пяти дней с даты принятия такого решения.

При вынесении решения о заключении соглашения копия соглашения, заключенного с налогоплательщиком, направляется Федеральной налоговой службой в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в качестве крупнейшего налогоплательщика.

В случае вынесения решения о необходимости доработки проекта соглашения налогоплательщик вправе после доработки проекта соглашения, устранения замечаний и предоставления дополнительной информации обратиться с повторным заявлением о заключении соглашения.

#### Статья 105.23. Проверка исполнения соглашения о ценообразовании

##### Комментарий к [статье 105.23](#)

В комментируемой [статье](#) регламентируется проверка исполнения налогоплательщиком заключенного соглашения о ценообразовании для целей налогообложения, которая может осуществляться в рамках проведения налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Налоговый орган не вправе принимать решение о доначислении налогов, пеней и штрафов в отношении тех контролируемых сделок цены или методов их определения, которые были согласованы в соглашении о ценообразовании. Исключением из данного правила может служить только факт нарушения налогоплательщиком условий самого соглашения.

#### Статья 105.24. Порядок прекращения соглашения о ценообразовании

##### Комментарий к [статье 105.24](#)

В комментируемой [статье](#) установлены порядок и условия принятия решения о досрочном прекращении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения. Действие такого соглашения прекращается досрочно по решению руководителя (заместителя руководителя) Федеральной налоговой службы при нарушении налогоплательщиком его условий, если такое нарушение повлекло за собой неполную уплату налогов, выявленную в ходе проведения проверки в порядке, предусмотренном [гл. 14.5](#) комментируемого Кодекса. При том, как разъяснил Минфин России в своем [письме](#) от 17 августа 2012 года N 03-01-18/6-106, соглашение о ценообразовании для целей налогообложения также может быть расторгнуто досрочно по соглашению сторон или по решению суда.

#### Статья 105.25. Стабильность условий соглашения о ценообразовании

##### Комментарий к [статье 105.25](#)

Согласно комментируемой [статье](#) при изменении законодательства о налогах и сборах в части регулирования отношений, возникающих при заключении соглашения о ценообразовании, внесении в него изменений и прекращении его действия, условия соглашения о ценообразовании остаются неизменными. Стороны соглашения имеют право внести в текст соглашения о ценообразовании соответствующие изменения в случае иных изменений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и законодательства Российской Федерации о таможенном деле, влияющих на положение налогоплательщика.

## Раздел VI. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

### Глава 15. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

#### Статья 106. Понятие налогового правонарушения

## Комментарий к [статье 106](#)

За совершение нарушений законодательства о налогах и сборах предусмотрены различные виды юридической ответственности - уголовная, административная, дисциплинарная, материальная и иная. Вид юридической ответственности зависит от вида правонарушения.

За совершение налогового правонарушения нарушитель может быть привлечен к ответственности, установленной Налоговым [кодексом](#) РФ. В финансово-правовой литературе этот вид ответственности называется налоговой ответственностью. Налоговая ответственность представляет собой разновидность финансово-правовой ответственности.

Законодатель не определил правовую природу ответственности за налоговые правонарушения, однако из анализа положений [ст. 10](#) Налогового кодекса РФ следует, что ответственность за налоговые правонарушения отличается от административной и уголовной ответственности, установленной за иные нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений и преступлений. По степени и характеру общественной опасности нарушения законодательства о налогах и сборах делятся на налоговые преступления и проступки. Уголовная ответственность за налоговые преступления установлена исключительно Уголовным кодексом РФ ([ст. 198, 199, 199.1, 199.2](#)). Среди налоговых проступков можно выделить административные, дисциплинарные, имущественные и налоговые правонарушения. Налоговым проступком признается нарушение законодательства о налогах и сборах, не содержащее признаков налогового преступления.

В комментируемой [статье](#) содержится законодательное определение налогового правонарушения. Под налоговым правонарушением понимается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Из положений указанной [статьи](#) можно выделить следующие признаки налогового правонарушения:

- деяние (действие или бездействие) физического или юридического лица;
- противоправность;
- виновность;
- наказуемость.

Законодательное определение налогового правонарушения является формальным, поскольку содержит только юридические признаки нарушения. При сравнении налоговых правонарушений с преступлениями можно выделить еще один признак (материальный признак) налогового правонарушения - общественная вредность (антисоциальность). Преступления в отличие от проступков (административных, дисциплинарных, имущественных и налоговых правонарушений) обладают общественной опасностью. Согласно [ч. 1 ст. 14](#) Уголовного кодекса РФ преступлением признается виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное Уголовным кодексом РФ под угрозой наказания.

Не следует отождествлять признаки налогового правонарушения и признаки состава налогового правонарушения. Юридический состав налогового правонарушения - это совокупность объективных и субъективных признаков, при наличии которых противоправное деяние признается налоговым правонарушением. Принято выделять четыре элемента состава налогового правонарушения: объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона налогового правонарушения.

Необходимым признаком каждого правонарушения является противоправное **деяние**. Подобно другим правонарушениям налоговое правонарушение может выражаться в действии (активном поведении нарушителя) или в бездействии (пассивном поведении нарушителя, заключающемся в несовершении лицом таких действий, которое оно должно было и могло совершить). Большинство налоговых нарушений совершается в форме бездействия, так как налоговые нарушения выражаются чаще всего в невыполнении обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах. Например, в форме бездействия совершаются такие налоговые правонарушения, как: непредставление налоговой декларации ([ст. 119](#) Налогового кодекса РФ), непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля ([ст. 126](#) Налогового кодекса РФ). Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения ([ст. 120](#) Налогового кодекса РФ) может быть совершено как в форме действий (неправильное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета), так и в форме бездействия (недокументирование и неотражение в учете хозяйственных операций).

Любое налоговое правонарушение представляет собой **общественно вредное (антисоциальное)** деяние, поскольку это нарушение посягает на установленный и охраняемый законодательством о налогах и сборах порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, постановки на налоговый учет и ведения отчетности, представления информации в налоговые органы.

Налоговые правонарушения носят **противоправный** характер. Их противоправность означает запрещенность нарушений законодательства о налогах и сборах нормами Налогового кодекса РФ. Составы

налоговых правонарушений предусмотрены диспозициями норм, содержащихся в отдельной главе Налогового кодекса РФ - [главе 16](#).

Назвав налоговое правонарушение деянием, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность, законодатель указал еще один обязательный признак этого правонарушения - его **наказуемость**. Наказуемость налогового правонарушения означает установленную Налоговым кодексом РФ возможность применения налоговых санкций (мер налоговой ответственности) за совершение такого правонарушения. Меры налоговой ответственности предусмотрены санкциями норм [главы 16](#) Налогового кодекса РФ.

Кроме того, налоговое правонарушение - это **виновное** деяние. Нарушитель законодательства о налогах и сборах несет налоговую ответственность в случае, если он совершил налоговое правонарушение виновно, т.е. умышленно или по неосторожности. Формы вины при совершении налогового правонарушения раскрыты в [статье 110](#) Налогового кодекса РФ.

Отсутствие вины лица, совершившего налоговое правонарушение, исключает возможность применения к такому лицу налоговых санкций. В связи с этим необходимо иметь в виду, что освобождение налогоплательщика и налогового агента от ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает их только от взыскания налоговых санкций, но не освобождает от взыскания пени, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности ([п. 18](#) Постановления Пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ N 41/9 от 11 июня 1999 года).

## Статья 107. Лица, подлежащие ответственности за совершение налоговых правонарушений

### Комментарий к [статье 107](#)

Комментируемая [статья](#) устанавливает круг лиц, подлежащих ответственности в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (налоговую ответственность) несут как организации (юридические лица), так и физические лица в случаях, предусмотренных [главами 16 и 18](#) Налогового кодекса РФ.

Субъектами налогового правонарушения являются:

а) коллективные субъекты права - **юридические лица** (т.е. российские и иностранные организации, международные организации, их филиалы и представительства), организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (иностранные организации);

б) индивидуальные субъекты права - **физические лица** (т.е. граждане РФ, иностранцы, лица без гражданства, в том числе индивидуальные предприниматели).

Для того чтобы юридическое или физическое лицо было признано субъектом налогового правонарушения, это лицо должно иметь статус налогоплательщика или налогового агента либо являться представителем налогоплательщика и налогового агента либо может быть иным лицом, на которого возложены обязанности в соответствии с законодательством о налогах и сборах (например, свидетелем, экспертом, переводчиком, специалистом).

Ответственность специальных субъектов установлена главой 18 Налогового кодекса РФ. Согласно [ст. 136](#) Налогового кодекса РФ штрафы, указанные в главе 18 Налогового кодекса РФ ([ст. 132 - 135.2](#)), взыскиваются в порядке, аналогичном предусмотренному Налоговым кодексом РФ порядку взыскания налоговых санкций, установленных за налоговые правонарушения в соответствии со [ст. 116 - 129.4 главы 16](#) Налогового кодекса РФ. Указанные виды штрафов предусмотрены для специальных субъектов ответственности в сфере налоговых отношений - **банков**, выполняющих кассовое обслуживание бюджета. Законодатель разграничил налоговые правонарушения и иные правонарушения, совершаемые банками в связи с нарушением обязанностей по законодательству о налогах и сборах. Составы налоговых правонарушений включены в [главу 16](#) Налогового кодекса РФ, а составы нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, - в [главу 18](#) Налогового кодекса РФ.

Однако необходимо учитывать, что привлечение организации к административной ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной и иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации ([п. 4 ст. 108](#) Налогового кодекса РФ).

Кроме того, в комментируемой [статье](#) указан один обязательный признак (свойство) физического лица, при наличии которого индивидуальный субъект права может быть привлечен к налоговой ответственности. Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности, если оно достигло к моменту

совершения налогового правонарушения **шестнадцатилетнего возраста**.

Способность человека отдавать отчет в своих действиях и руководить ими определяется не только его возрастом. Другим признаком (свойством) физического лица как субъекта юридической ответственности является его вменяемость. Под вменяемостью понимается способность человека осознавать значение своих действий и руководить ими. Невменяемый не может нести ответственность за любое, в том числе налоговое правонарушение, поскольку в его совершении не участвует его сознание или воля. Отсутствие у физического лица в момент совершения налогового правонарушения способности отдавать себе отчет в своих действиях или руководить своими действиями является согласно **подп. 2 п. 1 ст. 111** Налогового кодекса РФ обстоятельством, исключающим вину физического лица в совершении налогового правонарушения.

Из анализа **ст. 107 и 111** Налогового кодекса РФ можно сделать следующий вывод в отношении нарушителей, являющихся физическими лицами. Субъектом ответственности за совершение налогового правонарушения (налоговой ответственности) является вменяемое физическое лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста.

Статья 108. Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения

Комментарий к [статье 108](#)

Комментируемая [статья](#) содержит нормы, определяющие общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (налоговой ответственности).

**Пункт 1 комментируемой статьи** закрепляет важнейшие требования принципа законности применительно к деятельности налоговых органов по борьбе с нарушениями законодательства о налогах и сборах. Эти требования включают в себя, во-первых, наличие законных оснований для привлечения к ответственности за налоговые правонарушения и, во-вторых, возможность привлечения к налоговой ответственности только в порядке, установленном законом. За совершение налоговых правонарушений нарушители могут быть привлечены к ответственности только **по основаниям и в порядке**, которые предусмотрены исключительно Налоговым **кодексом** РФ.

Основанием привлечения к налоговой ответственности является наличие в противоправном деянии лица всех признаков состава налогового правонарушения, предусмотренных **ст. 116 - 129.4 главы 16** Налогового кодекса РФ. Данное правило применимо и в отношении банков, нарушивших законодательство о налогах и сборах. Основанием привлечения банков к налоговой ответственности является наличие в противоправном деянии лица всех признаков состава правонарушения, предусмотренных **ст. 132 - 135.2 главы 18** Налогового кодекса РФ. **Пунктом 3 комментируемой статьи** определено, что основанием для привлечения лица к налоговой ответственности является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в законную силу.

При наличии основания, необходимого и достаточного для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, применение налоговых санкций допустимо только в порядке, установленном **главами 14 и 15** Налогового кодекса РФ.

Согласно **пункту 2 комментируемой статьи** никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Это положение является реализацией одного из общих принципов права - "nonbisinidem", известного еще римским юристам (никто не может нести ответственность дважды за одно и то же правонарушение). Принцип "nonbisinidem" установлен Конституцией РФ (**ч. 1 ст. 50**), а также закреплен нормами уголовного и административного права (**ч. 2 ст. 6** Уголовного кодекса РФ и **п. 7 ч. 1 ст. 24.5** КоАП РФ соответственно). Указанный принцип применительно к налоговой ответственности исключает повторное привлечение к налоговой ответственности лица за одно и то же налоговое правонарушение, квалификацию одного и того же противоправного деяния по нескольким статьям Налогового **кодекса** РФ либо по статье Налогового кодекса РФ и статье **КоАП** РФ, предусматривающим ответственность за одинаковые по составам виды нарушений законодательства о налогах и сборах.

В ходе проверки конституционности положений Налогового кодекса РФ Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на невозможность квалификации налогового правонарушения одновременно по нескольким статьям НК РФ. Согласно **п. 1** Определения Конституционного Суда РФ от 18 января 2001 года N 6-О "По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации" положения **п. 1 и 3 ст. 120 и п. 1 ст. 122** Налогового кодекса РФ, определяющие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий, что не исключает возможности их самостоятельного применения на основе оценки судом фактических обстоятельств конкретного дела и с учетом конституционно-правового смысла составов налоговых правонарушений, выявленного Конституционным Судом РФ.



Согласно **пункту 3 ст. 108** Налогового кодекса РФ основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в законную силу. Данное правило отличается от общего правила об основаниях уголовной или административной ответственности. Например, в соответствии со **ст. 8** Уголовного кодекса РФ основанием уголовной ответственности является совершение деяния, содержащего все признаки состава преступления, предусмотренного Уголовным кодексом РФ.

Налоговый орган может выносить два вида решений, в которых устанавливается факт совершения налогового правонарушения. Первый вид решений предусмотрен правилами **ст. 101** Налогового кодекса РФ. По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В решении должно быть установлено:

- 1) что налоговое нарушение совершено лицом, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки;
- 2) выявленное нарушение образует состав налогового правонарушения;
- 3) в материалах дела имеются все необходимые и достаточные основания для привлечения лица к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (см. **комментарий к ст. 101** Налогового кодекса РФ).

По правилам **ст. 101.4** Налогового кодекса РФ при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, ответственность за которые предусмотрена Налоговым кодексом РФ, составляется акт по установленной форме. Акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом РФ налоговых правонарушениях, составляет уполномоченное должностное лицо налогового органа, ведущее производство по делу о налоговом правонарушении. В акте должны быть указаны документально подтвержденные факты налогового правонарушения. Такой акт является вторым видом решений, в которых устанавливается факт совершения налогового правонарушения (см. **комментарий к ст. 101.4** Налогового кодекса РФ).

**Пункт 4 статьи 108** Налогового кодекса РФ устанавливает правило, в соответствии с которым привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ. За нарушение законодательства о налогах и сборах организация привлекается к налоговой ответственности, а ее должностные лица могут быть привлечены к уголовной или административной ответственности в зависимости от характера совершенного правонарушения. К уголовной ответственности должностные лица организации привлекаются, если в их деяниях есть признаки состава преступления, предусмотренного нормами Уголовного кодекса РФ:

- уклонения от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (**ст. 194**);
- уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации (**ст. 199**);
- неисполнения обязанностей налогового агента (**ст. 199.1**);
- сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (**ст. 199.2**).

Привлечение должностных лиц организации к административной ответственности возможно, если их деяния образуют состав административного правонарушения, предусмотренного главой 15 КоАП РФ (**ст. 15.3 - 15.13**). Так, например, организация за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета несет налоговую ответственность в соответствии с **п. 1 ст. 119** Налогового кодекса РФ. А должностные лица организации, виновные в нарушении срока представления налоговой декларации, несут административную ответственность по **ст. 15.5** КоАП РФ.

Если налоговое правонарушение было совершено организацией в результате нарушения ее работником трудовой дисциплины, администрация (руководитель) организации может привлечь виновного работника к дисциплинарной ответственности. Основанием дисциплинарной ответственности является совершение должностным лицом дисциплинарного проступка. За совершение дисциплинарного проступка, то есть неисполнение или ненадлежащее исполнение работником по его вине возложенных на него трудовых обязанностей, работодатель имеет право применить дисциплинарные взыскания, предусмотренные **ст. 192** Трудового кодекса РФ.

Многие юристы-практики считают, что отсутствие законодательного закрепления в Налоговом кодексе РФ понятия должностного лица - явный пробел в законодательстве о налогах и сборах. Однако согласно **п. 4 комментируемой статьи** Налогового кодекса РФ должностные лица организации, являющейся субъектом налоговой ответственности, привлекаются не к налоговой ответственности, а при наличии соответствующих оснований - к административной, уголовной или дисциплинарной ответственности, предусмотренной законами РФ. Из этого следует, что правила привлечения должностных лиц к административной, уголовной и дисциплинарной ответственности определены соответственно административным, уголовным и трудовым законодательством РФ.

**Примечание к ст. 2.4** КоАП РФ содержит официальное разъяснение, позволяющее определить статус должностного лица при наложении на него мер административной ответственности. Для привлечения к уголовной ответственности должностного лица за совершение налогового преступления необходимо, чтобы это лицо обладало признаками субъекта уголовной ответственности, указанными в соответствующей статье Уголовного кодекса РФ (ст. 194, 199, 199.1, 199.2). Меры дисциплинарной ответственности, установленные Трудовым кодексом РФ, применяются к нарушителям трудовой дисциплины независимо от того, является нарушителем должностным лицом или нет. Поэтому в Трудовом кодексе РФ не дается понятие должностного лица.

Правило **пункта 5 ст. 108** Налогового кодекса РФ сформулировано исходя из особенности мер налоговой ответственности (налоговых санкций). Такая особенность налоговых санкций была отмечена Конституционным Судом РФ в **Постановлении** от 17 декабря 1996 года N 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". Конституционный Суд РФ определил, что взыскание штрафов носит не восстановительный, а карательный характер и является наказанием за налоговое правонарушение.

Согласно **п. 5 ст. 108** Налогового кодекса РФ привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пени. **Пунктом 6 ст. 114** урегулирован порядок уплаты начисленных налоговых санкций. Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору), подлежит перечислению со счетов соответственно налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

В **пункте 6 ст. 108** Налогового кодекса РФ сформулирован принцип презумпции невиновности в налоговом праве:

1. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке.

2. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения.

3. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Т.е. обязанность по сбору (получению), проверке и оценке фактических обстоятельств, доказывающих вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, лежит на налоговых органах.

4. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

В отличие от Налогового кодекса РФ принцип презумпции невиновности точнее сформулирован в административном и уголовно-процессуальном законодательстве РФ. В соответствии с **ч. 2 ст. 1.5** КоАП РФ лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, считается невиновным, пока его вина не будет доказана в порядке, предусмотренном КоАП РФ, и установлена вступившим в законную силу постановлением судьи, органа, должностного лица, рассмотревших дело. Согласно **ст. 14** Уголовно-процессуального кодекса РФ обвиняемый считается невиновным, пока его виновность в совершении преступления не будет доказана в предусмотренном Уголовно-процессуальным кодексом РФ порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда.

**Пункт 7 комментируемой статьи** предусматривает, что ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, допущенные в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества, несет управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета. Согласно **ч. 1 ст. 3** Федерального закона от 28 ноября 2011 года N 335-ФЗ "Об инвестиционном товариществе" по договору инвестиционного товарищества двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и осуществлять совместную инвестиционную деятельность без образования юридического лица для извлечения прибыли.

Порядок исчисления сроков и перечисления налогов в бюджет уполномоченным управляющим товарищем идентичен общим правилам уплаты налогов налогоплательщиком.

Если срок уплаты налога истек и уполномоченный управляющий товарищ в бюджет его не перечислил, на сумму недоимки налоговый орган начислит пени по правилам **ст. 75** Налогового кодекса РФ. Кроме того, налоговый орган может привлечь уполномоченного управляющего товарища к налоговой ответственности в виде штрафа за совершение налогового правонарушения, признаки которого предусмотрены **ст. 122** или **ст. 123** Налогового кодекса РФ.

Согласно **абз. 2 п. 7 ст. 108** Налогового кодекса РФ ответственность за неисполнение обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц с прибыли (дохода), принадлежащей на долю участника договора инвестиционного товарищества, несет соответствующий участник такого договора, если иное не установлено Налоговым кодексом РФ. При неуплате налогов в рамках деятельности

инвестиционного товарищества налоговый орган вправе взыскать недоимку, пени, штраф в принудительном порядке, установленном Налоговым кодексом РФ (п. 2 ст. 45, ст. 46, 47).

Статья 109. Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения

#### Комментарий к [статье 109](#)

Комментируемая [статья](#) содержит исчерпывающий (закрытый) перечень обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств.

1. Отсутствие события налогового правонарушения. Данное обстоятельство означает, что налоговое правонарушение не имело места в действительности. В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не может квалифицировать противоправное деяние как налоговое правонарушение в соответствии с признаками, указанными в [ст. 116 - 129.4 главы 16](#) Налогового кодекса РФ, либо как правонарушение, признаки которого указаны в [ст. 132 - 135.2 главы 18](#) Налогового кодекса РФ.

2. Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения. Согласно [ст. 106](#) Налогового кодекса РФ обязательным признаком налогового правонарушения является его виновность, т.е. вина нарушителя представляет собой один из обязательных элементов состава налогового правонарушения (см. [комментарий к ст. 111](#) Налогового кодекса РФ).

3. Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста. Достижение физическим лицом шестнадцатилетнего возраста на момент совершения нарушения законодательства о налогах и сборах является обязательным условием привлечения физических лиц к налоговой ответственности (см. [комментарий к ст. 107](#) Налогового кодекса РФ).

Наличие обстоятельств, указанных в [п. 2 и 3 комментируемой статьи](#), исключает налоговую ответственность ввиду отсутствия двух элементов состава налогового правонарушения - субъективной стороны и субъекта налогового правонарушения. Считаем, что в перечень обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, необходимо включить формулировку "отсутствие состава налогового правонарушения". При такой формулировке отсутствие хотя бы одного элемента состава налогового правонарушения исключает налоговую ответственность. Так, согласно [подп. 2 п. 7 ст. 101.4](#) Налогового кодекса РФ в ходе рассмотрения акта и других материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налоговых правонарушений, содержащихся в Налоговом кодексе РФ.

4. Истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Привлечение к налоговой ответственности возможно, если не истек срок давности, предусмотренный [ст. 113](#) Налогового кодекса РФ. По общему правилу срок давности привлечения к налоговой ответственности не может превышать три года (см. [комментарий к ст. 113](#) Налогового кодекса РФ).

Статья 110. Формы вины при совершении налогового правонарушения

#### Комментарий к [статье 110](#)

Комментируемая [статья](#) устанавливает две формы вины при совершении налогового правонарушения: умысел и неосторожность. Вина лица, совершившего налоговое правонарушение, является обязательным элементом состава налогового правонарушения. Вина - это психическое отношение физического лица (гражданина или должностного лица в случае привлечения к налоговой ответственности организации) к противоправному деянию и его вредным последствиям. Согласно [п. 2 ст. 109](#) Налогового кодекса РФ отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения исключает ответственность лица за совершение налогового правонарушения.

**Умышленная форма вины** раскрывается в [п. 2 ст. 110](#) Налогового кодекса РФ. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Налоговый кодекс РФ предусматривает две разновидности умышленной формы вины: прямой и косвенный умысел. Умысел, при котором лицо, совершившее налоговое правонарушение, осознавало противоправный характер своего деяния и желало наступления вредных последствий своего деяния, называется прямым умыслом. Умысел, при котором лицо, совершившее налоговое

правонарушение, осознавало противоправный характер своего деяния и сознательно допускало наступление вредных последствий, называется косвенным умыслом.

Согласно **п. 3 ст. 110** Налогового кодекса РФ налоговое правонарушение признается совершенным **по неосторожности**, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. В уголовном и административном праве различают разновидности неосторожной формы вины. В Налоговом кодексе РФ предусмотрена только одна разновидность неосторожной формы вины - небрежность. Под небрежностью следует понимать неосторожность, при которой лицо не осознает противоправности своего действия (бездействия), не предвидит возможности наступления вредных последствий, хотя должно было и могло их предвидеть.

При привлечении к налоговой ответственности организации Налоговый кодекс РФ не исключает из состава налогового правонарушения наличие такого обязательного элемента субъективной стороны налогового правонарушения, как вина нарушителя. Организация может быть привлечена к налоговой ответственности, если организация будет признана виновной в совершении налогового правонарушения судом или налоговым органом, рассматривающим дело о таком правонарушении. **Пункт 4 ст. 110** Налогового кодекса РФ раскрывает значение понятия вины организации. **Вина организации** в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействия) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения. Считаем, что лучше употреблять термин "виновность" по отношению к такому субъекту налоговой ответственности, как организация. У юридического лица нет сознания и воли, поэтому неправильно говорить о вине юридического лица как о мотивированной психической позиции лица, обладающего свободой выбора между правомерным и неправомерным поведением.

В большинстве составов налоговых правонарушений форма вины выступает в качестве квалифицирующего признака. Так, например, согласно **п. 3 ст. 122** "Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)" Налогового кодекса РФ в случае совершения противоправного деяния, признаки которого предусмотрены **п. 1 указанной статьи** Налогового кодекса РФ, умышленно размер штрафа увеличится в два раза.

Предписания Налогового кодекса РФ не запрещают суду и налоговым органам, рассматривающим дело о налоговом правонарушении, с учетом всех иных обстоятельств дела учесть при назначении налоговой санкции, что правонарушение совершено по неосторожности.

Статья 111. Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения

Комментарий к [статье 111](#)

Комментируемая [статья](#) признает обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, следующие обстоятельства:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие **стихийного бедствия** или других **чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств** (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и 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** (указанные обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

3) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) **письменных разъяснений** о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа).

Перечень обстоятельств, указанных в **п. 1 ст. 111** Налогового кодекса РФ, примерный. Иные обстоятельства могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

**Подпунктом 1 п. 1 комментируемой статьи** в качестве исключающих вину лица обстоятельств названы три вида обстоятельств: стихийные бедствия, чрезвычайные и непреодолимые обстоятельства.

Стихийное бедствие - это землетрясение, наводнение, ураган, тайфун, смерч, иные природные явления, которые наступают независимо от воли человека и вследствие которых лицо вынуждено совершить деяние,



содержащее признаки налогового правонарушения (например, в ходе наводнения были полностью уничтожены документы и материалы по учету, отчетности, исчислению и уплате налога, в результате чего налог был уплачен несвоевременно).

Чрезвычайные обстоятельства - это эпидемии, эпизоотии, военные конфликты, народные волнения, гражданские войны, межэтнические вооруженные конфликты, гибель руководителя организации в автокатастрофе, острый сердечный приступ у индивидуального предпринимателя и т.п. обстоятельства, вследствие которых было совершено деяние, содержащее признаки налогового правонарушения.

Непреодолимые обстоятельства - это обстоятельства, наступившие внезапно, имеющие непредотвратимый характер и не зависящие от воли физического лица или действий юридического лица. Подобного рода обстоятельства могут явиться следствием каких-либо действий государственных органов (например, мораторий на осуществление определенной деятельности, объявленный Президентом РФ или Правительством РФ, кризис банковской системы в результате дефолта, обвал национальной валюты и т.п.) и технических, технологических, техногенных и т.п. катастроф (например, внезапные сбои в компьютерной сети, что привело к гибели всей информации). В гражданском праве для обозначения всех видов форс-мажорных обстоятельств используется понятие непреодолимой силы.

Все указанные выше обстоятельства считаются установленными при наличии общеизвестных фактов, публикаций в печатных средствах массовой информации или иных способов, не нуждающихся в специальных средствах доказывания (например, факт пожара установлен актом государственного инспектора пожарного надзора, по факту кражи документов имеется возбужденное уголовное дело и т.п.).

В **подпункте 2 п. 1 ст. 111** Налогового кодекса РФ речь идет о таком состоянии физического лица, которое в административном и уголовном праве называется невменяемостью. Понятие невменяемости точнее раскрывается в **ст. 2.8** КоАП РФ: "Не подлежит административной ответственности физическое лицо, которое во время совершения противоправных действий (бездействия) находилось в состоянии невменяемости, то есть не могло осознавать фактический характер и противоправность своих действий (бездействия) либо руководить ими вследствие хронического психического расстройства, временного психического расстройства, слабоумия или иного болезненного состояния психики". Считаем, что положения **Налогового кодекса** РФ в части установления обстоятельств, исключающих налоговую ответственность физического лица, следует заменить на понятие невменяемости и сформулировать это понятие в соответствии с действующим законодательством РФ.

Обстоятельства, указанные в **подп. 3 п. 1 ст. 111** Налогового кодекса РФ, исключают вину лица, совершившего налоговое правонарушение, при следующих условиях:

- письменные разъяснения применяются в отношении как физических лиц, так и организаций, являющихся налогоплательщиками или налоговыми агентами;

- в качестве письменных разъяснений можно признать любые документы, по смыслу и содержанию относящиеся к налоговым периодам, в которых совершены налоговые правонарушения (письма, рекомендации, методические указания), исходящие от налоговых органов всех уровней или иных уполномоченных государственных органов и их должностных лиц;

- письменными разъяснениями налоговых органов или иных уполномоченных государственных органов (их должностных лиц) можно считать, например, обзоры практики применения тех или иных норм **Налогового кодекса** РФ, информационные письма, а также ответы на запросы налогоплательщика (налогового агента) по применению тех или иных норм законодательства о налогах, финансового законодательства, законодательства о бухучете.

Положение **подп. 3 п. 1 комментируемой статьи** не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом). В силу **подп. 3 п. 1 ст. 111** **Налогового кодекса** РФ выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, признается обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения. Это положение не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком.

Согласно правилу, сформулированному в **п. 2 ст. 111** **Налогового кодекса** РФ, при наличии обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, лицо не подлежит налоговой ответственности. При наличии таких обстоятельств производство по делу о налоговом правонарушении не может быть начато, а начатое производство по делу подлежит прекращению. В случае составления акта налоговой проверки налоговые санкции не могут быть начислены.

Статья 112. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения

## Комментарий к [статье 112](#)

Комментируемая [статья](#) содержит перечень обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения.

Согласно правилам ведения производства по делу о налоговом правонарушении, установленным [ст. 101.4](#) Налогового кодекса РФ, в ходе рассмотрения акта и других материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен установить, имеются ли в деле обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность лица, совершившего налоговое правонарушение. По правилам Налогового кодекса РФ налоговые санкции применяются к нарушителю с учетом обстоятельств, смягчающих и отягчающих налоговую ответственность (см. [комментарий к ст. 114](#) Налогового кодекса РФ).

**Обстоятельствами, смягчающими ответственность** за совершение налогового правонарушения, признаются:

- 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) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Перечень обстоятельств, данный в [п. 1 ст. 112](#) Налогового кодекса РФ, является примерным. Суд или налоговый орган, рассматривающий дело о налоговом правонарушении, может признать смягчающими налоговую ответственность и иные обстоятельства, не указанные в перечне.

В [п. 2 ст. 112](#) Налогового кодекса РФ указано **обстоятельство, отягчающее налоговую ответственность**, - совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Согласно [п. 4 ст. 114](#) Налогового кодекса РФ при наличии отягчающего обстоятельства размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

Для учета повторности совершения налогового правонарушения следует иметь в виду срок, в течение которого лицо считается подвергнутым налоговой санкции, установленный [пунктом 3 ст. 112](#) Налогового кодекса РФ. Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа. Предусмотренный 12-месячный срок, в течение которого лицо считается подвергнутым налоговой санкции, исчисляется с момента вступления в силу решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за аналогичное правонарушение, а не с момента взыскания (уплаты) штрафа.

Применительно к институту налоговой ответственности Налоговый кодекс РФ устанавливает три вида сроков: срок давности привлечения к налоговой ответственности ([ст. 113](#)), срок давности взыскания штрафов ([ст. 115](#)) и срок, в течение которого лицо считается подвергнутым налоговой санкции, так называемый срок наказанности за налоговое правонарушение ([п. 3 ст. 112](#)).

Срок давности привлечения к налоговой ответственности - это срок, по истечении которого лицо, совершившее налоговое правонарушение, не может быть привлечено к налоговой ответственности (см. [комментарий к ст. 113](#) Налогового кодекса РФ).

Срок давности взыскания штрафов - это срок, в течение которого налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании начисленного, но не уплаченного штрафа (см. [комментарий к ст. 115](#) Налогового кодекса РФ).

Срок, в течение которого лицо считается подвергнутым налоговой санкции, можно считать **аналогом срока, в течение которого лицо считается подвергнутым административному наказанию**, в административном праве, предусмотренного [ст. 4.6](#) КоАП РФ.

[Пункт 4 комментируемой статьи](#) определяет два важных правила:

- 1) обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело о налоговом правонарушении;
- 2) обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, должны учитываться при применении налоговых санкций судом или налоговым органом, рассматривающим дело о налоговом правонарушении.

Статья 113. Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения

## Комментарий к [статье 113](#)

Комментируемая [статья](#) устанавливает срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

По общему правилу, установленному [пунктом 1 комментируемой статьи](#), лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли **три года**.

Исчисление срока давности **со дня совершения налогового правонарушения** применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных [ст. 120](#) "Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения" и [ст. 122](#) "Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)" Налогового кодекса РФ.

В отношении указанных составов налоговых правонарушений срок давности привлечения к налоговой ответственности **начинает течь со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода**.

Положения [ст. 113](#) Налогового кодекса РФ были предметом рассмотрения в Конституционном Суде РФ. Конституционный Суд РФ в [Постановлении](#) от 14 июля 2005 года N 9-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа" отметил следующее. "Установленный [статьей 113](#) Налогового кодекса РФ срок давности в три года является универсальным, его продолжительность одина для всех видов налоговых правонарушений, предусмотренных [главой 16](#) Налогового кодекса РФ. Вместе с тем законодатель исходя из общих принципов юридической ответственности, в том числе справедливости, соразмерности и пропорциональности, может установить дифференцированные сроки давности с учетом видов налоговых правонарушений, их характера и степени общественного вреда".

[Пункт 1.1 комментируемой статьи](#) Налогового кодекса РФ предусматривает возможность приостановления течения срока давности привлечения к ответственности в случае, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

Моментом приостановления течения срока давности привлечения к ответственности считается день составления акта, предусмотренного [п. 3 ст. 91](#) Налогового кодекса РФ. В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о возобновлении выездной налоговой проверки.

Согласно [п. 1](#) Постановления Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 года N 9-П по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования положения [ст. 113](#) Налогового кодекса РФ не могут служить основанием для прерывания течения срока давности и означают, что течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи Налогового [кодекса](#) РФ, предусматривающие ответственность за эти правонарушения, а в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта - с момента вынесения соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

## Статья 114. Налоговые санкции

### Комментарий к [статье 114](#)

Комментируемая [статья](#) устанавливает, что мерой ответственности за совершение налогового правонарушения (налоговой ответственности) является налоговая санкция.

**Налоговые санкции** устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов). Размеры штрафов определены санкциями [ст. 116 - 129.4 главы 16](#) и [ст. 132 - 135.2 главы 18](#) Налогового кодекса РФ. Размеры штрафов устанавливаются в твердой сумме либо в процентах от определенной величины. Так, например, грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного [п. 2 ст. 120](#) Налогового кодекса РФ, влечет взыскание штрафа в размере десяти тысяч рублей ([п. 1 ст. 120](#)). Если грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения повлекло занижение налоговой базы, такое налоговое правонарушение влечет взыскание штрафа в размере двадцати процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее сорока тысяч рублей ([п. 3 ст. 120](#)).

Налоговые санкции применяются в целях наказания нарушителей за совершение налоговых правонарушений. Эта особенность налоговых санкций позволяет отличать штрафы от способов обеспечения

исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, а именно от пеней (ст. 75 Налогового кодекса РФ). Такая особенность налоговых санкций была отмечена Конституционным Судом РФ в [Постановлении](#) от 17 декабря 1996 года N 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". Взыскание штрафов носит не восстановительный, а карательный характер и является наказанием за налоговое правонарушение.

Взимание пеней предусмотрено гражданским, налоговым и таможенным законодательством Российской Федерации. Если в российском гражданском законодательстве пеня отнесена к мерам гражданско-правовой ответственности, то в соответствии со ст. 75 Налогового кодекса РФ уплата пеней отнесена к мерам обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора (является мерой принуждения восстановительного характера). В соответствии с п. 2 ст. 75 Налогового кодекса РФ сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. В отличие от положений Налогового кодекса РФ пени, начисляемые за просрочку уплаты таможенных платежей, являются мерами ответственности. В ч. 9 ст. 151 Федерального закона от 27 ноября 2010 года N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации" указано, что пени уплачиваются наряду с суммами недоимки независимо от применения иных мер ответственности за нарушение таможенного законодательства Таможенного союза и (или) законодательства Российской Федерации о таможенном деле.

Пеня как мера принуждения обладает двумя существенными признаками: 1) направлена на возмещение вреда, причиненного правонарушением (носит восстановительный или компенсационный характер); 2) является дополнительным обременением для правонарушителя. Именно поэтому начисление пеней следует считать праввосстановительной санкцией (мерой ответственности).

Комментируемая [статья](#) содержит также **основные правила применения налоговых санкций**.

1. Первое правило установлено относительно применения принципа индивидуализации денежного взыскания: при определении размера штрафа по факту налогового правонарушения должны быть учтены обстоятельства, смягчающие и отягчающие налоговую ответственность.

При наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей [статьей главы 16](#) или [главы 18](#) Налогового кодекса РФ. Перечень обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность, содержится в п. 1 ст. 112 Налогового кодекса РФ. К таким обстоятельствам относятся:

- совершение налогового правонарушения вследствие стечения тяжелых личных и семейных обстоятельств;
- совершение налогового правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной, иной зависимости;
- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Данный перечень является примерным, суд или налоговый орган, рассматривающий дело о налоговом правонарушении, может признать смягчающим ответственность и иные обстоятельства, не указанные в п. 1 ст. 112 Налогового кодекса РФ.

Верховный Суд РФ и Высший Арбитражный Суд РФ неоднократно разъясняли применение данного правила при назначении налоговых санкций судами (арбитражными судами). Согласно п. 16 Постановления Пленума Верховного Суда РФ N 57 от 30 июля 2013 года и п. 19 Постановления Пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ N 41/9 от 11 июня 1999 года суд при назначении налоговых санкций вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза.

[Пунктом 4 комментируемой статьи](#) сформулировано правило определения размера штрафа при наличии обстоятельства, отягчающего налоговую ответственность. В таком случае размер штрафа должен быть увеличен на 100 процентов.

2. Второе правило применения налоговых санкций относится к случаю совершения нарушителем нескольких налоговых правонарушений: при совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

3. Третье правило применения налоговых санкций сформулировано исходя из характера мер налоговой ответственности: привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пеней. Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу (сбору), подлежит перечислению со счетов соответственно налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации. Очередность списания денежных средств со счета



плательщика установлена [ст. 855](#) Гражданского кодекса РФ.

Статья 115. Срок давности взыскания штрафов

Комментарий к [статье 115](#)

Комментируемая [статья](#) определяет срок давности взыскания штрафов, установленный для налоговых органов. Решение о привлечении к налоговой ответственности уже вынесено, но нарушитель не уплатил наложенный на него штраф. У налоговых органов есть право взыскать сумму начисленного штрафа в принудительном порядке, если не истек срок давности, предусмотренный настоящей [статьей](#) Налогового кодекса РФ.

В сроки, указанные в [п. 1 ст. 115](#) Налогового кодекса РФ, налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании штрафов с лиц, совершивших налоговые правонарушения. Порядок и сроки направления в суд заявления о взыскании штрафов зависят от вида субъекта налогового правонарушения. Налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены [ст. 46](#) и [47](#) Налогового кодекса РФ; с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в порядке и сроки, которые предусмотрены [ст. 48](#) Налогового кодекса РФ.

[Статья 46](#) Налогового кодекса РФ определяет бесспорный порядок взыскания налогов, сборов, пеней и штрафов с организации, индивидуального предпринимателя, являющегося налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом, за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) в банках, а также за счет его электронных денежных средств. Решение о взыскании штрафа принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате штрафа, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока.

[Статья 47](#) Налогового кодекса РФ предусматривает возможность взыскания налогов, сборов, пеней и штрафов за счет иного имущества организации, индивидуального предпринимателя, являющегося налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом. Взыскание штрафа за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным [законом](#) "Об исполнительном производстве" с учетом особенностей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Такое решение принимается в форме постановления о взыскании штрафа. Согласно [п. 1 ст. 47](#) Налогового кодекса РФ постановление о взыскании штрафа за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании штрафа с налогоплательщика (налогового агента), являющегося организацией или индивидуальным предпринимателем. Заявление может быть подано в суд в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

[Статья 48](#) Налогового кодекса РФ устанавливает судебный порядок взыскания налогов, сборов, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем. Согласно [п. 2 ст. 48](#) Налогового кодекса РФ заявление о взыскании штрафа подается в суд общей юрисдикции налоговым органом в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате штрафа, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате штрафа, учитываемого налоговым органом при расчете общей суммы штрафа, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма штрафа превысила 3000 руб., налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании штрафа в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3000 руб. Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате штрафа, учитываемого налоговым органом при расчете общей суммы штрафа, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма штрафа не превысила 3000 руб., налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании штрафа в течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом.

[Пункт 1 ст. 115](#) Налогового кодекса РФ устанавливает специальный срок взыскания штрафов в случаях, предусмотренных [подп. 1 - 3 п. 2 ст. 45](#) Налогового кодекса РФ:

1) с организации, которой открыт лицевой счет;

2) в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более

трех месяцев:

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий);

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества основному (преобладающему, участвующему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки;

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества зависимому (дочернему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки;

3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

В таких случаях заявление о взыскании штрафа может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Решение о взыскании штрафа, вынесенное после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

**Пункт 2 комментируемой статьи** формулирует иное правило исчисления сроков давности взыскания штрафов в случае отказа в возбуждении или прекращении уголовного дела о налоговом преступлении, но при наличии налогового правонарушения. Срок подачи заявления о взыскании штрафа исчисляется со дня получения налоговым органом копии соответствующего постановления об отказе в возбуждении уголовного дела или о прекращении уголовного дела, вынесенного по правилам Уголовно-процессуального **кодекса** РФ.

## Глава 16. ВИДЫ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

Статья 116. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе

Комментарий к [статье 116](#)

Учет организаций и физических лиц в налоговых органах является одной из форм налогового контроля, которая позволяет государству получать полную и достоверную информацию о потенциальных налогоплательщиках и их деятельности. В соответствии со **ст. 83** Налогового кодекса Российской Федерации <215> (далее - НК РФ) организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах по основаниям, предусмотренным в НК РФ. Следует оговориться, что учету подлежат именно организации, а не их филиалы, представительства и иные обособленные подразделения. Каждая организация тем не менее обязана встать на учет по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения в установленные законом сроки. Постановка на учет в налоговом органе осуществляется независимо от того, возникла ли у организации или индивидуального предпринимателя обязанность по уплате налогов и сборов <216>.

<215> Налоговый **кодекс** Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

<216> **П. 2 ст. 83** НК РФ.

Учет организаций и физических лиц производится по следующим основаниям:

1) для организаций: по месту нахождения организации; по месту нахождения ее обособленных подразделений (филиалов, представительств и иных обособленных подразделений);

- 2) для физических лиц (индивидуальных предпринимателей): по месту жительства физического лица;
- 3) как для организаций, так и для физических лиц (индивидуальных предпринимателей): по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств <217>;
- 4) для плательщиков налога на добычу полезных ископаемых: по месту нахождения участка недр <218>;
- 5) для плательщиков единого налога на вмененный доход: по месту осуществления предпринимательской деятельности <219>;
- а также по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

-----  
<217> [Ст. 83](#) НК РФ.

<218> [Ст. 335](#) НК РФ.

<219> [Ст. 346.28](#) НК РФ.

Нарушению порядка постановки на учет в налоговом органе посвящена [ст. 116](#) НК РФ. Данная статья предусматривает два состава налоговых правонарушений.

[Пункт 1 ст. 116](#) НК РФ предусматривает ответственность за нарушение срока подачи налогоплательщиком заявления о постановке на учет в налоговом органе по установленным НК РФ основаниям. Таким образом, для правильной квалификации указанного налогового правонарушения необходимо уяснить, в какие сроки налогоплательщик обязан встать на учет.

Срок в пять рабочих дней устанавливается для постановки на учет по месту нахождения организаций и их филиалов и представительств, физических лиц (индивидуальных предпринимателей) по месту жительства, а также иностранной неправительственной некоммерческой организации по месту осуществления деятельности на территории Российской Федерации. Однако по данным основаниям постановка на учет производится налоговыми органами на основании сведений <220> из Единого государственного реестра юридических лиц (далее - ЕГРЮЛ) и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (далее - ЕГРИП). В то же время субъектом налогового правонарушения, предусмотренного [п. 1 ст. 116](#) НК РФ, является налогоплательщик. Субъект правонарушения - один из обязательных элементов состава правонарушения. В данном случае субъектом является налоговый орган, т.к. именно на него возложена обязанность по постановке на учет. Таким образом, нарушение срока постановки на учет по вышеуказанным основаниям не образует состава рассматриваемого налогового правонарушения.

-----  
<220> [П. 3 ст. 83](#) НК РФ.

Срок в 30 календарных дней со дня начала осуществления деятельности устанавливается для иностранной организации при подаче ею заявления о постановке на учет по месту нахождения своего обособленного подразделения на территории Российской Федерации <221>.

-----  
<221> [Абз. 2 п. 4 ст. 83](#) НК РФ.

Срок в пять рабочих дней устанавливается для организаций и индивидуальных предпринимателей для подачи заявления при переходе на уплату единого вмененного налога <222>.

-----  
<222> [П. 3 ст. 346.28](#) НК РФ.

Кроме того, срок в один месяц устанавливается для организаций при направлении в налоговый орган сообщения о создании обособленного подразделения, не являющегося филиалом или представительством <223>. В связи с исполнением данной обязанности организациями при осуществлении налоговыми органами налогового контроля часто возникают споры о правомерности привлечения к ответственности по [п. 1 ст. 116](#) НК РФ. Возникновение данной правовой проблемы связано со следующим.

-----  
<223> [П. 2 ст. 23](#) НК РФ.

Обособленное подразделение организации, в соответствии со [ст. 11](#) НК РФ, - это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Рабочее место считается стационарным, если оборудовано на срок, превышающий один месяц. С введением в 2010 году новой редакции Налогового кодекса Российской Федерации постановка на учет по месту нахождения обособленных подразделений осуществляется в двух видах: постановка на учет филиалов и представительств и постановка на учет иных обособленных подразделений. Нарушение срока представления сообщения о создании обособленного подразделения налоговые органы квалифицируют по [п. 1 ст. 116](#) НК РФ, что, как правило, вызывает несогласие налогоплательщиков, т.к. указанный состав требует нарушения срока подачи

именно заявления. Законодательное регулирование данного вопроса отсутствует, однако существуют судебные решения в пользу налогоплательщиков ([Постановление](#) Федерального арбитражного суда Центрального округа от 9 октября 2013 года по делу N А09-11035/2012; [Постановление](#) Пятнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 23 августа 2011 года по делу N 15АП-7650/2011 <224> и др.). Таким образом, возникает пробел в правовом регулировании, связанный с несовершенством законодательной техники.

<224> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Санкция за налоговое правонарушение, предусмотренное [пунктом 1 ст. 116](#) НК РФ, установлена в виде штрафа за нарушение сроков постановки на учет в налоговых органах в размере 10 тыс. рублей.

Следует отметить, что судебной практикой и разъяснениями финансовых органов определены случаи, при которых исключается ответственность за данное налоговое правонарушение. Так, не применяется ответственность за неподачу заявления о постановке на учет или уклонение от постановки на учет в налоговом органе по основанию, указанному в [ст. 83](#) НК РФ, в случае если налогоплательщик уже состоит на учете в этом же самом налоговом органе по иному основанию, предусмотренному [ст. 83](#) НК РФ <225>. До 2013 года при решении схожих дел суды руководствовались [п. 39](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 года N 5. Однако с 2013 года в результате изменения судебной практики, и в частности отмены указанного постановления <226>, данное правило не применяется к налогоплательщикам, перешедшим на уплату единого налога на вмененный доход <227>.

<225> [Письмо](#) Министерства по налогам и сборам РФ от 8 августа 2001 года N ШС-6-14/613@ // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 2001. N 10; [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Уральского округа от 18 декабря 2012 года N Ф09-12343/12 по делу N А34-1580/2012 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<226> [П. 83](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<227> [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10 апреля 2013 года по делу N А56-32161/2012 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Комментарий [п. 1 ст. 116](#) НК РФ не будет полным без рассмотрения аналогичного правонарушения, установленного [Кодексом](#) Российской Федерации об административных правонарушениях <228> (далее - КоАП РФ).

<228> [Кодекс](#) Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года N 195-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2002. N 1. Ст. 1.

Административная ответственность за нарушение срока постановки на учет в налоговых органах устанавливается [ч. 1 ст. 15.3](#) КоАП РФ. Санкция за данное правонарушение - предупреждение либо административный штраф в размере от 500 до 1000 рублей. Два состава (предусмотренные НК РФ и КоАП РФ) отличаются по кругу субъектов. [Пункт 1 ст. 116](#) НК РФ распространяет свое действие на организации и физических лиц (индивидуальных предпринимателей), в то время как субъектом правонарушения по [ч. 1 ст. 15.3](#) КоАП РФ являются должностные лица, за исключением индивидуальных предпринимателей. Понятие должностного лица определяется в [примечании к ст. 2.4](#) КоАП РФ - лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти либо выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, в Вооруженных Силах Российской Федерации, а также руководители и другие работники организаций, арбитражные управляющие. В отдельных случаях к ним также относятся члены советов директоров, исполнительных органов, комиссий, лица, осуществляющие функции члена комиссии по осуществлению закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд. Если КоАП РФ не предусмотрено иное, то также должностными являются лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели).

Таким образом, административную ответственность за нарушение порядка постановки на учет несут только должностные лица организаций. К физическим лицам (в том числе и индивидуальным предпринимателя) и организациям как самостоятельным лицам ответственность не применяется.

Рассмотрим состав налогового правонарушения, связанный с ведением деятельности без постановки на учет.

[Пункт 2 ст. 116](#) НК РФ устанавливает ответственность за ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговых органах по основаниям, предусмотренным НК РФ. Необходимо отметить, что круг субъектов по данному составу отличается от



рассмотренного ранее. К ответственности за указанное налоговое правонарушение привлекаются только организации и индивидуальные предприниматели, но не физические лица как таковые.

Санкция за данное правонарушение установлена в виде штрафа в размере 10 процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 тыс. рублей.

Как было указано выше, в [ст. 83 НК РФ](#) подчеркивается, что постановка на учет в налоговых органах осуществляется независимо от наличия обязательств по уплате налогов и сборов. Однако санкция, установленная [п. 2 ст. 116 НК РФ](#), предусматривает наличие определенного дохода у налогоплательщика, с которого и взыскивается процент. В этом случае возникает вопрос, должна ли деятельность, осуществляемая без постановки на учет, приносить доход для привлечения к ответственности по [п. 2 ст. 116 НК РФ](#). Отсутствие надлежащего законодательного регулирования приводит к различному толкованию данного положения налоговыми органами, налогоплательщиками и судами. Так, налоговые органы при проведении мероприятий налогового контроля не принимают во внимание факт получения налогоплательщиками дохода от ведения деятельности без постановки на учет. Решения налоговых органов закономерно вызывают несогласие налогоплательщиков, и споры по ним разбираются в судебном порядке.

Указанный пробел в законодательном регулировании усугубляется еще и тем, что судебная практика, призванная его восполнить, достаточно противоречива. Существуют судебные решения, согласно которым получение дохода является обязательным условием для привлечения к ответственности по [п. 2 ст. 116 НК РФ](#). В основном эти решения принимались ФАС Московского округа (например, [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Московского округа от 10 января 2007 года, 15 января 2007 года N КА-А41/13083-06 по делу N А41-К2-2245/06; [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Московского округа от 15 июня 2009 года N КА-А41/5362-09 по делу N А41-27238/08 <229>). В то же время при рассмотрении споров о необходимости получения дохода суды нередко приходят к заключению о допустимости привлечения налоговыми органами к ответственности по [п. 2 ст. 116 НК РФ](#) при отсутствии у организаций и индивидуальных предпринимателей дохода от ведения подобной деятельности. Санкцию в виде штрафа в данном случае следует определять исходя из минимального установленного размера 40 тыс. рублей (см. например, [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30 сентября 2009 года по делу N А06-980/2009; [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 марта 2008 года по делу N А42-4598/2007 <230>).

-----  
<229> Документы опубликованы не были. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<230> Документы опубликованы не были. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Субъектами правонарушения, установленного [п. 2 ст. 116 НК РФ](#), как было замечено ранее, являются организации и индивидуальные предприниматели. На практике нередко возникает вопрос, следует ли привлекать к ответственности индивидуальных предпринимателей, не вставших на налоговый учет в качестве таковых, однако имеющих свидетельство ИНН, в качестве физических лиц (то есть вставших на учет в качестве физических лиц, а не индивидуальных предпринимателей). Данный пробел законодательного регулирования достаточно успешно восполняется судебной практикой. При рассмотрении споров налогоплательщиков с налоговыми органами по поводу привлечения к ответственности по вышеуказанному основанию суды практически всегда встают на сторону налогоплательщика <231>. Таким образом, индивидуальные предприниматели, не вставшие на учет в качестве таковых, однако все равно имеющие свидетельство ИНН, не должны привлекаться к налоговой ответственности по [п. 2 ст. 116 НК РФ](#).

-----  
<231> [Постановление](#) Федерального арбитражного суда Центрального округа от 21 ноября 2013 года по делу N А64-1081/2013 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Рассматриваемый состав налогового правонарушения связан с аналогичным составом административного проступка. КоАП РФ предусмотрена административная ответственность за аналогичное правонарушение. Рассмотрим состав, предусмотренный [ч. 2 ст. 15.3 КоАП РФ](#).

Указанная норма предусматривает ответственность за нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет. Таким образом, объективная сторона рассматриваемого проступка включает в себя два деяния: нарушение срока постановки на учет и ведение деятельности без постановки на учет. Необходимо отметить, что только одновременное совершение обоих деяний образует состав рассматриваемого административного проступка.

Санкция за совершение административного правонарушения по [ч. 2 ст. 15.3 КоАП РФ](#) предусмотрена в виде штрафа в размере от 2 до 3 тыс. рублей.

Субъектами являются должностные лица, определяемые в [примечании к ст. 2.4 КоАП РФ](#), за исключением индивидуальных предпринимателей. Таким образом, рассматриваемые составы, предусмотренные НК РФ и КоАП РФ, также отличаются по кругу субъектов. [Пункт 2 ст. 116 НК РФ](#) распространяет свое действие на

организации и индивидуальных предпринимателей, в то время как субъектом правонарушения по [ч. 1 ст. 15.3 КоАП РФ](#) являются только должностные лица организаций.

В заключение хотелось бы обратить внимание читателя на недостаток в правовом регулировании привлечения к налоговой ответственности за нарушение порядка постановки на учет в налоговых органах.

При рассмотрении составов налоговых правонарушений, предусмотренных [п. 1 и п. 2 ст. 116 НК РФ](#), представляется необходимым указать на проблему их соотношения. В правоприменительной практике часто возникает вопрос о правомерности привлечения к ответственности по [п. 2 ст. 116 НК РФ](#). Законодательно не урегулировано, по истечении какого именно срока необходимо считать, что лицо ведет деятельность без постановки на учет в налоговом органе. В связи с этим возникает пробел в праве.

Судебная практика, посвященная данному вопросу, неизвестна. В ранее действовавших редакциях НК РФ был установлен срок в 90 дней, по истечении которого налогоплательщика, не вставшего на учет, налоговый орган вправе привлекать к налоговой ответственности за ведение деятельности без постановки на учет. В действующей редакции Налогового кодекса Российской Федерации существует пробел законодательного регулирования, что создает опасность злоупотребления налоговыми органами и судами своими правами.

Однако представляется возможным преодоление указанного пробела в праве с помощью аналогии закона, а именно посредством применения аналогичной нормы КоАП РФ. Как было сказано выше, при установлении ответственности за аналогичные административные правонарушения такого пробела нет: [ч. 2 ст. 15.3 КоАП РФ](#) устанавливает санкцию за ведение деятельности без постановки на учет, сопряженное с нарушением срока постановки на учет. Таким образом, оба этих деяния должны выполняться одновременно. Представляется возможным изменение состава налогового правонарушения, предусмотренного [п. 2 ст. 116 НК РФ](#), в соответствии с аналогичным составом в [КоАП РФ](#).

Статья 117. Утратила силу. - Федеральный [закон](#) от 27.07.2010 N 229-ФЗ.

Статья 118. Утратила силу. - Федеральный [закон](#) от 02.04.2014 N 52-ФЗ.

Статья 119. Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества)

Статья 119.1. Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)

Комментарий к [статьям 119 и 119.1](#)

Определяющее значение для обеспечения надлежащего исполнения обязанности по исчислению и уплате налогов имеет строгое соблюдение налогоплательщиком порядка составления, ведения и представления в налоговые органы налоговой отчетности. Являясь основным источником сообщаемых налогоплательщиком в налоговый орган сведений о состоянии элементов налога и исчисленной сумме налога за определенный период времени, налоговая отчетность выполняет особую роль, способствующую реализации контрольной функции налогообложения, и выступает первостепенным объектом налогового контроля. Так, согласно [п. 2 ст. 87](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) для проведения в отношении налогоплательщика камеральной налоговой проверки не требуется какого-либо специального решения руководителя налогового органа, достаточным основанием для начала выполнения налоговым инспектором своих служебных обязанностей по осуществлению проверки является сам факт подачи налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Как указал Конституционный Суд РФ, "налоговая декларация является основным документом налоговой отчетности, непредставление в установленный срок которого ставит под угрозу эффективное осуществление налогового контроля и своевременное обнаружение фактов несвоевременного, неполного или неправильного исполнения налоговой обязанности. <...> И хотя непредставление в установленный срок налоговой декларации не может полностью блокировать осуществление в отношении налогоплательщика контрольных мероприятий, имея в виду в том числе возможность проведения выездных налоговых проверок, игнорирование налогоплательщиком соответствующей обязанности способно существенным образом затруднить нормальное осуществление налоговым органом его функций" ([Определение](#) от 16 декабря 2008 года N 1069-О-О) <232>.

<232> Доступ ко всем нормативным и иным правовым актам через СПС "КонсультантПлюс".

Собирательный термин "налоговая отчетность" используется в настоящей статье <233> преимущественно для обозначения налоговых деклараций и расчетов по налогам (сборам), обязанность по представлению которых установлена законодательством о налогах и сборах в отношении налогоплательщиков (плательщиков сборов) ([подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ](#)), налоговых агентов ([подп. 4 п. 3 ст. 24 НК РФ](#)), а также в отдельных случаях -

лиц, не являющихся налогоплательщиками или пользующихся правом на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога (п. 12 ст. 80 НК РФ). В частности, из анализа положений п. 5 ст. 174, подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ в редакции, действующей с 1 января 2014 года <234>, следует, что лица, признаваемые НК РФ неплательщиками НДС <235>, при выставлении покупателям счетов-фактур с выделением отдельной строкой суммы налога обязаны представлять налоговые декларации в порядке и сроки, предусмотренные для налогоплательщиков по НДС.

<233> Содержание понятия "налоговая отчетность" приведено в данной работе в авторском понимании. В соответствии с Ведомственным классификатором налоговой документации (утв. Приказом МНС РФ от 12 октября 1999 г. N АП-3-14/319) документация по налоговой отчетности включает в себя широкий перечень документов, носящих названия налоговых деклараций, отчетов, расчетов налогов, справок о регистрации имущества, его стоимости и т.д. Однако в связи с тем, что в данный Классификатор с момента его утверждения не внесено ни одного изменения, очевидно, что те или иные сведения, содержащиеся в нем, могли потерять на сегодняшний день свою актуальность. Подробнее об изучении классификации налоговой документации со ссылками на иные источники см.: Батарин А.А. [Налоговая документация как форма реализации налоговой отчетности: правовая классификация и роль в исчислении налога](#) // *Налоги*. 2013. N 6. С. 28 - 34.

<234> До вступления в силу Федерального закона от 28 июня 2013 года N 134-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям" (Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 30.06.2013) норма п. 5 ст. 174 НК РФ была сформулирована таким образом, что исключала свое применение к лицам, не являющимся налогоплательщиками. В редакции, действующей с 1 января 2014 года, норма распространена и на отмеченную категорию субъектов.

<235> Под неплательщиками НДС согласно подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ понимаются: 1) лица, не являющиеся налогоплательщиками; 2) налогоплательщики, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога. К первой группе, в частности, относятся лица, указанные в п. 2, 3 ст. 143 НК РФ (иностранцы организаторы XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи; FIFA и пр.), а также организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы - ЕСХН, УСН, ЕНВД, ПСН (п. 3 ст. 346.1, п. 2, 3 ст. 346.11, п. 4 ст. 346.26, п. 11 ст. 346.43 НК РФ). Вторая группа включает в себя организации, обладающие статусом участника проекта "Сколково" (ст. 145.1 НК РФ), а также организации и индивидуальных предпринимателей, которые удовлетворяют условиям ст. 145 НК РФ). Комментарии налогового ведомства относительно предусмотренной действующим законодательством о налогах и сборах возможности освобождения организаций и индивидуальных предпринимателей от исполнения обязанностей по представлению налоговой декларации по НДС, представлены в письмах ФНС России от 3 декабря 2013 года N ЕД-4-15/21594 "Об обязательном представлении налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость в электронной форме", от 4 апреля 2014 года N ГД-4-3/6132 "О представлении налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость".

Для правильной квалификации событий налоговых правонарушений, являющихся предметом исследования в настоящей работе, необходимо определить, как соотносятся между собой налоговая декларация и расчеты по налогам (сборам), поименованные в ст. 80 "Налоговая декларация" НК РФ. В п. 1 ст. 80 НК РФ перечислены следующие виды расчетов: расчет авансового платежа (абз. 3), расчет сбора (абз. 4) и расчеты, представляемые налоговыми агентами (абз. 5). Определение и признаки налоговой декларации, установленные законодателем в абз. 1, 2 п. 1 ст. 80 НК РФ, будут детально рассмотрены далее в исследовании, тогда как в ближайших нескольких абзацах автор решит поставленную перед собой задачу сопоставления налоговой декларации и указанных видов расчетов. Впоследствии это позволит сделать обоснованные заключения о применимости п. 1 ст. 119, ст. 119.1 НК РФ к действиям (бездействию) налогоплательщиков (плательщиков сборов), налоговых агентов, совершенных в отношении конкретной формы налоговой отчетности, в тех случаях, когда комментируемые статьи оперируют формулировками "налоговая декларация" или "налоговая декларация (расчет)" без уточнения, о каком расчете идет речь.

Сначала сравним определения налоговой декларации и расчета авансового платежа, содержащиеся в п. 1 ст. 80 НК РФ. Если сосредоточиться исключительно на различиях, то налоговая декларация включает в себя данные, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов, в то время как сведения в расчете авансового платежа используются для исчисления и уплаты авансовых платежей. Исходя из п. 3, 5 ст. 58 НК РФ авансовый платеж - это предварительный платеж по налогу, уплата которого в течение налогового периода может предусматриваться актами законодательства о налогах и сборах, которыми устанавливаются федеральные, региональные и местные налоги. Сумма авансового платежа не соответствует сумме подлежащего уплате налога, поскольку авансовый платеж исчисляется и уплачивается по итогам не всего налогового периода, а только его части, которая может совпадать с отчетным периодом (п. 1 ст. 55 НК РФ). Например, согласно ст. 285 НК РФ налоговый период по налогу на прибыль организаций (календарный год) состоит из нескольких отчетных

периодов (первого квартала, полугодия и 9 месяцев либо одного месяца, двух месяцев, трех месяцев и так далее до окончания календарного года). Плательщик налога на прибыль организаций обязан уплатить по истечении налогового периода сумму налога, по итогам отчетных периодов - авансовые платежи и, кроме того, в течение отчетных периодов (первого квартала, полугодия, 9 месяцев) - ежемесячные авансовые платежи (п. 1 ст. 287 НК РФ). При этом, как указано в п. 1 ст. 289 НК РФ, налогоплательщики независимо от содержания их обязанности по исчислению и уплате налога и (или) авансовых платежей обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять соответствующие налоговые декларации. В п. 2 той же статьи НК РФ уточняется, что налогоплательщики по итогам отчетного периода представляют налоговые декларации упрощенной формы. Несмотря на созданную законодателем путаницу в названиях различных форм налоговой отчетности, любой документ, в том числе именуемый в тексте НК РФ налоговой декларацией, если он подается в течение налогового периода и содержит данные для исчисления и уплаты авансового платежа, будет признаваться расчетом авансового платежа в значении данного понятия, установленного абз. 3 п. 1 ст. 80 НК РФ. Обоснованность такого вывода подтверждается п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Правовая позиция Пленума ВАС РФ была воспринята ФНС России, которая в письме от 30 сентября 2013 года N СА-4-7/17536 рекомендовала нижестоящим налоговым органам руководствоваться ею на практике.

Стоит отметить, что обязанность по представлению расчета авансового платежа возникает у налогоплательщика далеко не во всех случаях, когда актами законодательства о налогах и сборах уплата конкретного налога предусмотрена в виде нескольких авансовых платежей вместо разового внесения всей суммы налога. Так, согласно ст. 360, 362 НК РФ если при установлении транспортного налога законодательные (представительные) органы субъектов РФ установили отчетные периоды, то налогоплательщики-организации исчисляют и уплачивают сумму налога и суммы авансовых платежей. При этом гл. 28 НК РФ обязанности налогоплательщика-организации представлять расчеты авансовых платежей по транспортному налогу в таких случаях не предусмотрено (ранее действовавшая норма п. 2 ст. 363.1 НК РФ, устанавливавшая такую обязанность, утратила силу с 1 января 2011 года <236>).

<236> Федеральный закон от 27 июля 2010 года N 229-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования".

Завершая характеристику расчетов по авансовым платежам, также кратко обозначим, что обязанность по их представлению не имеет прямой связи с обязанностями, связанными с исчислением и уплатой налога. Согласно правовой позиции ФАС Уральского округа НК РФ не предусматривает отсутствия у налогоплательщика, освобожденного от уплаты налога, обязанности представлять в установленные сроки налоговую отчетность, в частности расчеты авансовых платежей (Постановление от 12 декабря 2005 года N Ф09-5249/05-С7 по делу N А34-3843/05).

Следующий вид налоговой отчетности для сравнительного анализа - расчет сбора. Определение расчета сбора в п. 1 ст. 80 НК РФ дано по подобию определения налоговой декларации, однако в отличие от налоговой декларации расчет сбора представляется плательщиком сбора и содержит данные, служащие основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК РФ. В систему налогов и сборов РФ входят три федеральных сбора (подп. 9, 10 ст. 13 НК РФ): сбор за пользование объектами животного мира, сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов и государственная пошлина. Глава 25.3 НК РФ, устанавливающая государственную пошлину, не содержит требований о подаче в налоговые органы каких-либо документов налоговой отчетности. Согласно п. 1, 2 ст. 333.7 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира или объектами водных биологических ресурсов по разрешениям на их добычу (вылов), представляют в налоговые органы документы, именуемые "сведения", которые по своему содержанию соответствуют понятию расчета сбора. В отношении сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов плательщики представляют сведения о полученных разрешениях на добычу (вылов) водных биологических ресурсов и суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов. Плательщики сбора за пользование объектами животного мира подают сведения о полученных разрешениях на добычу объектов животного мира, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов. Собственно, определение расчета сбора, содержащееся в п. 1 ст. 80 НК РФ, не упоминает о необходимости сообщать информацию о суммах уплаченных сборов. Обязанность по представлению таких сведений обусловлена тем, что сборы за пользование объектами животного мира уплачиваются непосредственно при получении разрешения (п. 1 ст. 333.5 НК РФ). При этом плательщик сбора должен сдать сведения в течение 10 дней со дня получения разрешения.



Третью группу расчетов образуют расчеты, предусмотренные частью второй НК РФ, которые представляют в налоговые органы налоговые агенты. Заслуживает внимания то, что, закрепляя в [подп. 4 п. 3 ст. 24](#) НК РФ обязанность налоговых агентов представлять налоговую отчетность, законодатель избегает указания конкретных форм такой отчетности и ссылается на "документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов". По результатам комплексного исследования норм второй части НК РФ можно утверждать, что налоговые агенты представляют в налоговые органы следующие документы, отвечающие названным задачам налогового контроля:

- налоговые декларации по НДС ([п. 5 ст. 174](#) НК РФ);
- налоговые расчеты по налогу на прибыль организаций ([абз. 2 п. 1 ст. 289](#) НК РФ);
- информация о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанного налога на прибыль организаций ([п. 4 ст. 310](#) НК РФ);
- сведения о доходах физических лиц и суммах начисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации налога на доходы физических лиц ([п. 2 ст. 230](#) НК РФ).

Рассмотрим каждый из перечисленных документов, чтобы решить, соответствует ли он формам налоговой отчетности, указанным в [п. 1 ст. 80](#) НК РФ.

Налоговые декларации по НДС. Организации и индивидуальные предприниматели должны осуществлять функции налогового агентирования в отношении плательщиков НДС в случаях, установленных [ст. 161](#) НК РФ, независимо от того, исполняют ли они сами обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой НДС. Исходя из положений [п. 5 ст. 174](#) НК РФ налоговый агент представляет в налоговую инспекцию по месту своего учета налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма налоговой декларации по НДС, обязанность по представлению которой предусмотрена для всех лиц, имеющих сумму исчисленного НДС к уплате, утверждена Приказом Минфина России от 15 октября 2009 года N 104н "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядка ее заполнения". Если налоговый агент сам одновременно не является плательщиком НДС, то он представляет в налоговую инспекцию только **титульный лист, разд. 1** "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возмещению из бюджета), по данным налогоплательщика" (незаполненный, с прочерками) и **раздел 2** "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента" налоговой декларации по НДС. Таким образом, документ налоговой отчетности, представляемый налоговым агентом при исчислении налоговой базы и суммы НДС, удержании этой суммы у налогоплательщика и перечислении в федеральный бюджет, согласно установленной форме, носит наименование налоговой декларации.

В связи с этим сделаем важный предварительный вывод о том, что определение налоговой декларации в [абз. 1 п. 1 ст. 80](#) НК РФ как сообщения налогоплательщика об элементах налогообложения, служащего основанием для исчисления и уплаты конкретного налога, на практике способно вводить в заблуждение. Данная норма ограничивает круг субъектов, обязанных представлять налоговые декларации, только налогоплательщиками, в то время как в отдельных случаях, предусмотренных частью второй НК РФ, такая обязанность возложена и на налоговых агентов.

Налоговые расчеты по налогу на прибыль организаций. В соответствии с [абз. 2 п. 1 ст. 289](#) НК РФ налоговые агенты по окончании каждого налогового (отчетного) периода, в котором производились выплаты налогоплательщикам по налогу на прибыль организаций, должны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения соответствующие налоговые расчеты. При этом организации - плательщики налога на прибыль, исполняющие обязанности налоговых агентов, представляют данный расчет в составе [подразд. 1.3 разд. 1 и листа 3](#) декларации по налогу на прибыль <237>, форма которой утверждена Приказом ФНС России от 22 марта 2012 года N ММВ-7-3/174@. Отсюда налоговые расчеты по налогу на прибыль организаций, представляемые налоговыми агентами по истечении налогового периода, вновь формально соответствуют понятию налоговой декларации. Однако в случае их подачи в налоговый орган по результатам не налогового, а отчетного периода данные расчеты, как представляется, должны рассматриваться для целей [ст. 80](#) НК РФ в качестве расчетов по авансовым платежам.

-----  
<237> Подробнее о правилах заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль для налоговых агентов см. [п. 1.7](#) Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного Приказом ФНС России от 22 марта 2012 года N ММВ-7-3/174@ "Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, Порядка ее заполнения".

Информация о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанного налога на прибыль организаций. Частный случай налогового агентирования при уплате налога на прибыль организаций - российская организация, постоянное представительство иностранной организации в России или физическое лицо (в соответствии с [п. 4 ст. 230](#) НК РФ) выплачивают так называемые пассивные доходы, указанные в [п. 1 ст. 309](#) НК РФ, которые подлежат налогообложению у источника выплаты, иностранной организации, не состоящей на налоговом учете в России. В силу [п. 4 ст. 310](#) НК РФ при таких обстоятельствах по итогам налогового

(отчетного) периода налоговый агент обязан представить по месту своего нахождения налоговый расчет (информацию) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, форма которого утверждена Приказом МНС России от 14 апреля 2004 г. N САЭ-3-23/286@, а Инструкция по заполнению - Приказом МНС России от 3 июня 2002 года N БГ-3-23/275. Очевидно, что данный документ уже не может быть отнесен к понятию налоговой декларации и представляет собой самостоятельный вид налоговой отчетности - расчет налогового агента в значении абз. 5 п. 1 ст. 80 НК РФ.

Сведения о доходах физических лиц и суммах начисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации налога на доходы физических лиц. Согласно п. 2 ст. 230 НК РФ лица, которые являются источником выплаты дохода для плательщиков НДФЛ - физических лиц, признаются налоговыми агентами и по итогам налогового периода ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, должны представить в налоговые органы сведения о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов. Форма документа для представления на бумажном носителе утверждена Приказом ФНС России от 17 ноября 2010 года N ММВ-7-3/611@ <238> и имеет сокращенное название "справка о доходах физического лица" (форма 2-НДФЛ). В случае численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, более 10 человек налоговые агенты обязаны подавать справку по форме 2-НДФЛ только в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (формат справки утвержден тем же Приказом ФНС России, что и бумажная версия). Порядок представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц установлен Приказом ФНС России от 16 сентября 2011 года N ММВ-7-3/576@. На основании краткой характеристики данного документа, представляемого налоговым агентом при уплате НДФЛ, заключим, что справка по форме 2-НДФЛ представляет собой специфический вид налоговой отчетности, который не охватывается понятиями налоговой декларации или расчета, а потому такой документ остается за рамками нашего исследования составов налоговых правонарушений, предусмотренных п. 1 ст. 119 и ст. 119.1 НК РФ.

<238> Приказ ФНС России от 17 ноября 2010 года N ММВ-7-3/611@ "Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по ее заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников".

На фоне всех иных рассмотренных нами в работе документов налоговой отчетности характерным отличием налоговых деклараций является порядок их представления. Налоговая декларация подается налогоплательщиком во всех случаях по каждому налогу, подлежащему уплате, если только НК РФ не предусматривает освобождения налогоплательщика от такой обязанности. Напротив, представление расчетов обязательно только в тех случаях, когда это прямо предусмотрено второй частью НК РФ применительно к конкретным налогам (сборам).

Приближаясь к характеристике налоговой декларации как основного квалифицирующего признака налоговых правонарушений, предусмотренных п. 1 ст. 119 и ст. 119.1 НК РФ, обобщим проведенный анализ документов налоговой отчетности и еще раз укажем лиц, на которых НК РФ возлагает обязанность по представлению налоговых деклараций. Помимо налогоплательщиков к ним относятся в прямо предусмотренных положениями второй части НК РФ случаях налоговые агенты и иные лица, которые не являются налогоплательщиками или пользуются правом на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога.

Дело в том, что с 1 января 2014 года ст. 119 НК РФ действует в редакции, из которой исключено указание на конкретного субъекта данного налогового правонарушения. Отныне любое лицо (а не только налогоплательщик), в отношении которого НК РФ предусматривает обязанность по своевременному представлению налоговой декларации, может быть привлечено к ответственности по ст. 119 НК РФ за неисполнение данной обязанности. Напомним, что в предыдущей редакции законодатель определял в качестве такого субъекта исключительно налогоплательщика. В этой связи вплоть до внесения в НК РФ означенных изменений оставался до конца не решенным вопрос, можно ли, к примеру, привлечь к ответственности налоговых агентов и неплательщиков НДС за непредставление налоговых деклараций по НДС в случаях, предусмотренных п. 5 ст. 174 НК РФ.

В отношении налоговых агентов официальная позиция, изложенная в письме Минфина России от 21 сентября 2004 года N 03-02-07/38 и подкрепленная весомым количеством судебных решений <239>, сводилась к тому, что применение мер ответственности, предусмотренных п. 1 ст. 119 НК РФ, неправомерно, поскольку данная норма распространяется только на налогоплательщиков.

<239> В частности, Постановления ФАС Уральского округа от 25 июня 2008 года N Ф09-4562/08-С2 по делу N А60-25808/07 (Определением ВАС РФ от 26 ноября 2008 года N ВАС-12243/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), от 1 июня 2006 года N Ф09-4546/06-С7 по делу N А60-42329/05, ФАС Северо-Западного округа от 7 мая 2007 года по делу N А56-24960/2005 и др.

Что касается неплательщиков НДС, то есть, к примеру, лиц, применяющих специальные налоговые режимы или освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, то до 1 января 2014 года практика по привлечению их к ответственности за несвоевременное представление налоговых деклараций варьировалась более отчетливо. Согласно одному подходу, поддержанному Президиумом ВАС РФ <240>, лицо, не являющееся налогоплательщиком, не подлежало привлечению к ответственности, поскольку налоговая ответственность за непредставление налоговой декларации в установленный законодательством срок предусматривалась только в отношении налогоплательщиков. Противоположный подход исходил из альтернативного толкования судами положения [п. 5 ст. 174 НК РФ](#), в соответствии с которым "на лиц, не являющихся налогоплательщиками, но получающих в стоимости реализованных товаров (работ, услуг) суммы НДС, возложены обязанности плательщика данного налога по исчислению, уплате соответствующей суммы налога и представлению налоговой декларации в установленный законодательством срок" <241>.

<240> [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 30 октября 2007 года N 4544/07 по делу N А65-6621/2006-СА1-7, [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 14 ноября 2006 года N 7623/06 по делу N А63-5647/2005-С4, А63-6787/2005-С4.

<241> [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 13 сентября 2007 года по делу N А65-50/2007-СА2-41, [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 февраля 2007 года N А33-787/06-Ф02-604/07 по делу N А33-787/06, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 20 февраля 2007 года N Ф04-8969/2006(30078-А70-19) по делу N А70-4139/13-2006 ([Определением](#) ВАС РФ от 13 июня 2007 года N 6916/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) и др.

Таким образом, до 1 января 2014 года налоговые агенты и лица, не являющиеся налогоплательщиками или освобожденные от обязанностей налогоплательщиков, которые не были оштрафованы по [ст. 119 НК РФ](#), несли ответственность за совершение налогового правонарушения, предусмотренного [ст. 126 НК РФ](#) (непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля).

Обратим внимание, что санкции, установленные [ст. 126 НК РФ](#), продолжают применяться ко всем лицам, нарушившим установленные второй частью [НК РФ](#) сроки представления расчетов, включая расчеты авансовых платежей, которые, как выше отмечалось, в тексте [НК РФ](#) могут быть названы налоговыми декларациями (если подаются в течение налогового периода, то налоговыми декларациями в значении [п. 1 ст. 80 НК РФ](#) не являются).

Теперь перейдем непосредственно к понятию и признакам налоговой декларации. Конституционный Суд РФ неоднократно называл налоговую декларацию одним из элементов обеспечительного механизма исполнения обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов ([Определение](#) Конституционного Суда РФ от 16 декабря 2008 года N 1069-О-О, [Определение](#) Конституционного Суда РФ от 11 июля 2006 года N 265-О и др.). Законодатель не реализовал данный подход в содержании первой части [НК РФ](#). Правовые нормы, образующие институт налоговой декларации, не включены в [гл. 11 НК РФ](#), закрепляющую перечень способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. [Глава 13](#) "Налоговая декларация" входит в раздел V [НК РФ](#) "Налоговая декларация и налоговый контроль".

В соответствии с [п. 1 ст. 80 НК РФ](#) налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация является сообщением налогоплательщика (а также, как было отмечено выше, налогового агента и иных лиц - в случаях, прямо предусмотренных частью второй [НК РФ](#)), представленным в налоговый орган в письменной или электронной форме, о результате исчисления им подлежащей уплате суммы налога. Отсюда налоговая декларация не может быть признана документом, служащим самостоятельным основанием для исчисления величины налогового платежа, и содержащиеся в ней сведения подлежат проверке на предмет их достоверности и правильности путем сопоставления с данными первичных документов, информацией о налогоплательщике и др., что подтверждается выводами судебной практики, в частности [Постановлением](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 3 октября 2012 года N А32-36306/2010.

Как заключил Конституционный Суд РФ исходя из толкования [подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ](#), налоговые декларации представляются в налоговый орган по тем налогам, которые налогоплательщики обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. Следовательно, ответственность за непредставление налоговой декларации не может наступать, если соответствующая обязанность не предусмотрена законодательством о налогах и сборах ([Определение](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 10 июля 2003 года N 316-О). Из приведенного вывода Конституционного Суда РФ можно выделить как минимум два условия, исключающие привлечение к ответственности за непредставление



налоговой декларации.

Во-первых, налоговое декларирование должно составлять обязанность, а не право налогоплательщика. Так, согласно [п. 2 ст. 229 НК РФ](#) лица, на которых не возложена обязанность представлять налоговую декларацию по НДФЛ, вправе представить такую декларацию в налоговый орган по месту жительства. Положения приведенной нормы затрагивают налогоплательщиков, которые по основаниям, предусмотренным [гл. 23 НК РФ](#), вправе обратиться в налоговый орган за получением налоговых вычетов <242>. Таким образом, в случае подачи налоговой декларации с единственной целью получения налоговых вычетов по НДФЛ позже срока, установленного гл. 23 НК РФ, лицо не может быть привлечено к ответственности по [п. 1 ст. 119 НК РФ](#), поскольку данный срок в отношении его не применяется. Тем не менее если налогоплательщик помимо своего права на налоговый вычет заявляет в налоговой декларации сведения о подлежащих декларированию доходах, то такая декларация должна быть представлена строго в установленный срок ([Информация](#) ФНС России "О сроке подачи налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ)").

<242> В соответствии с [Информацией](#) ФНС России от 16 марта 2006 года "О декларировании доходов физическими лицами" (Налогообложение. 2006. N 3) такие налогоплательщики представляют декларацию в следующих случаях:

- 1) для получения стандартных налоговых вычетов - если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налоговым агентом налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем это предусмотрено [ст. 218 НК РФ](#);
- 2) для получения социальных вычетов, установленных [ст. 219 НК РФ](#);
- 3) для получения имущественных вычетов, установленных [подп. 1 и 2 п. 1 ст. 220 НК РФ](#);
- 4) для получения профессиональных налоговых вычетов, установленных [п. 2 и 3 ст. 221 НК РФ](#) (например, по доходам налогоплательщиков от выполнения работ по договорам гражданско-правового характера, заключенным с физическими лицами, или по авторским вознаграждениям, полученным от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, когда договором предусмотрено осуществление расходов за счет собственных средств автора).

Во-вторых, несмотря на то что налоговая декларация не отнесена законодателем к существенным элементам юридического состава налога, без определения которых налог не может считаться установленным ([п. 1 ст. 17 НК РФ](#)), обязанность по представлению налоговой декларации должна быть закреплена в надлежащей правовой форме, то есть актом законодательства о налогах и сборах. При этом законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований даты подачи налоговых деклараций по региональным и местным налогам определяются сроками (в пределах сроков), закрепленными НК РФ.

Развивая интерпретацию Конституционным Судом РФ [подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ](#), мы приходим к выводу, что лицо не может быть привлечено к ответственности за неисполнение обязанности по представлению налоговой декларации, если налоговым органом или судом не установлено наличие и/или установлено отсутствие обстоятельств (юридических фактов), с которыми законодатель связывает возникновение такой обязанности. Так, вина налогоплательщика в непредставлении налоговой декларации не может быть доказана, если на момент истечения срока подачи декларации у налогоплательщика не было документа (лицензии на пользование недрами), из наличия которого следует обязанность представления декларации ([Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 29 марта 2013 года по делу N А75-6374/2012). В другом налоговом споре суд опровергнул мнение налогового органа о возникновении у сельскохозяйственного производственного кооператива, ранее уплачивавшего ЕСХН, обязанностей по применению общего режима налогообложения, включая обязанность представлять соответствующие налоговые декларации. Судьи мотивировали свое решение тем, что признание кооператива банкротом и по этой причине неосуществление им деятельности по производству, переработке и реализации сельскохозяйственной продукции нормами [гл. 26.1 НК РФ](#) в качестве обстоятельства, свидетельствующего о возникновении обязанности по уплате налогов по общей системе налогообложения, не предусмотрено ([Постановление](#) ФАС Дальневосточного округа от 27 ноября 2012 года N Ф03-5142/2012 по делу N А51-2016/2012). Также представляет интерес дело, в котором налоговый орган привлек индивидуального предпринимателя к ответственности за непредставление налоговой декларации по ЕНВД. Согласно доводам фискалов налогоплательщик должен был представлять отчетность по ЕНВД и уплачивать соответствующий налог в связи с тем, что при государственной регистрации в отделе государственной статистики он наряду с основным видом деятельности указал дополнительный, в отношении которого применяется ЕНВД, - деятельность грузового транспорта. При этом предприниматель имел в собственности грузовой автомобиль КамАЗ. Судьи отменили решение налогового органа, объяснив, что в отсутствие иных доказательств сам по себе факт наличия грузового автомобиля не является основанием для вывода об осуществлении налогоплательщиком деятельности, облагаемой ЕНВД ([Постановление](#) ФАС Центрального округа от 9 августа 2012 года по делу N А64-5679/2011). Однако если бы суд установил, что налогоплательщик



действительно применял ЕНВД неправомерно, то он мог бы понести ответственность согласно [ст. 119 НК РФ](#) за непредставление налоговых деклараций по общей системе налогообложения ([Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 4 октября 2013 года по делу N А38-5029/2012). Наконец, в сжатой форме изложим обстоятельства дела, в котором налогоплательщик-банк был освобожден от ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации в период отзыва у него лицензии на основании решений Банка России, впоследствии признанных судом недействительными. Как установил суд, привлечение налогоплательщика к ответственности неправомерно, поскольку исполнительный орган банка был полностью отстранен от управления организацией, лишен права подписи каких-либо документов и отчетов, а его печать была передана временной администрации, назначенной Банком России, которая ввиду [ст. 22.1](#) Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций" не должна была выполнять обязанности исполнительного органа банка ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 31 мая 2012 года по делу N А41-40393/11).

В продолжение сюжета, затронутого в [предыдущем абзаце](#), сделаем акцент на том, что к обстоятельствам (юридическим фактам), с которыми законодатель и правоприменители связывают наличие обязанности по представлению налоговой декларации, не относится факт отсутствия у налогоплательщика исчисленной суммы налога, подлежащей уплате по окончании налогового периода. Как указал Президиум ВАС РФ, "обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога" ([п. 7](#) информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 года N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации"). Правомерность привлечения к ответственности за непредставление так называемых нулевых деклараций (деклараций с нулевыми показателями по налоговой базе) становилась предметом оценки судами в ощутимом количестве налоговых споров <243>. Тем не менее и ВАС РФ в приведенном документе, и Конституционный Суд РФ в [Определении](#) от 11 июля 2006 года N 265-О, и Минфин России в [письме](#) от 23 июля 2008 года N 03-04-05-01/271, и ФНС России в [письме](#) от 6 ноября 2012 года N ЕД-4-3/18751@ разъясняли, что обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию не зависит от результатов предпринимательской деятельности, то есть от факта получения дохода (прибыли).

<243> В частности, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 22 апреля 2009 года N А56-29646/2007, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 12 мая 2008 года N Ф09-3291/08-С2 по делу N А50-18373/07, [Постановление](#) ФАС Московского округа от 10 января 2007 года, 18 января 2007 года N КА-А40/13183-06 по делу N А40-19346/06-87-88 и др.

Помимо этого, нужно заметить, что согласно [п. 2 ст. 80 НК РФ](#) лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию. Срок подачи единой (упрощенной) налоговой декларации, установленный [абз. 4 п. 2 ст. 80 НК РФ](#), истекает 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом. [Форма](#) единой (упрощенной) декларации и [Порядок](#) ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 10 июля 2007 года N 62н. Обращаем внимание, что налогоплательщик, не представивший единую (упрощенную) налоговую декларацию, может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного [п. 1 ст. 80 НК РФ](#), за непредставление деклараций по каждому конкретному налогу ([письмо](#) Минфина РФ от 26 ноября 2007 года N 03-02-07/2-190).

На практике налогоплательщики, представившие в установленный срок свои единые (упрощенные) декларации, впоследствии могут обнаружить, что допустили ошибки в поданных документах, не отразив в них во всей полноте сведения об объектах налогообложения по конкретным налогам. В этом случае налогоплательщик должен оформить отдельную декларацию по соответствующему налогу за тот же временной период, какой был отражен в ранее поданной единой (упрощенной) декларации. Такая заново представленная в налоговый орган декларация, согласно позиции судов, поддержанной финансовым ведомством, которые вместе настаивают на применении к данной ситуации [п. 1 ст. 81 НК РФ](#), будет признаваться не первичной, а уточненной ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 29 июля 2011 года N КА-А41/7687-11 по делу N А41-13512/10, [письмо](#) Минфина России от 12 ноября 2012 года N 03-02-07/2-154).

Представление уточненной налоговой декларации, вызванное необходимостью устранить допущенные ошибки или скорректировать сведения, заявленные в первичной налоговой декларации, является достаточно распространенным явлением. Если обнаруженные налогоплательщиком погрешности привели к занижению подлежащей уплате суммы налога, то представление уточненной декларации становится обязательным, во всех остальных случаях решение подать уточненную декларацию остается на усмотрение самого

налогоплательщика. В [абз. 2 п. 1 ст. 81](#) НК РФ установлено, что уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

Далее сфокусируемся на характеристике налоговых правонарушений, составы которых предусмотрены [п. 1 ст. 119](#) и [ст. 119.1](#) НК РФ. В п. 1 ст. 119 НК РФ установлена ответственность за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета <244>. Не считаем излишним повторить, что согласно редакции приведенной нормы, действующей с 1 января 2014 года, субъектом данного правонарушения может быть и налогоплательщик, и налоговый агент, и даже неплательщик по конкретному налогу, то есть любое лицо, на которое НК РФ возложена обязанность по представлению налоговой декларации. (Отсюда в тексте настоящего комментария, если иное не вытекает из контекста, под налогоплательщиком мы подразумеваем собирательный образ, за которым может стоять любое лицо, обязанное в соответствии с НК РФ представить налоговую декларацию.)

-----  
<244> Обратим внимание, что помимо привлечения к ответственности на основании [п. 1 ст. 119](#) НК РФ нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет в соответствии со [ст. 15.5](#) Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ) предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от трехсот до пятисот рублей.

Объективную сторону состава рассматриваемого налогового правонарушения образует бездействие, выражающееся в неподаче в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. Из приведенной формулировки следует, что для квалификации бездействия налогоплательщика как образующего объективную сторону состава необходимо выяснить:

а) когда в соответствии с законодательством о налогах и сборах истекает срок подачи налоговой декларации по конкретному налогу;

б) исполнил ли налогоплательщик свою обязанность по представлению налоговой декларации до истечения установленного срока ее подачи;

в) была ли декларация представлена в надлежащий орган - налоговый орган по месту учета налогоплательщика?

Привлечение к ответственности по [п. 1 ст. 119](#) НК РФ возможно только в том случае, когда налогоплательщиком пропущен установленный актами законодательства о налогах и сборах срок подачи налоговой декларации. На основании взаимосвязанного обзора [ст. 6.1](#) и норм второй части НК РФ следует, что сроки представления налоговых деклараций могут быть определены:

а) календарной датой (например, согласно [п. 5 ст. 174](#) НК РФ налоговая декларация по НДС представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (кварталом); или в соответствии с [п. 3 ст. 386](#) НК РФ налоговые декларации по налогу на имущество организаций представляются не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом);

б) истечением периода времени (например, в соответствии с [п. 3 ст. 227](#) НК РФ в случае прекращения предпринимательской деятельности (частной практики) физическое лицо должно представить налоговую декларацию по НДФЛ в пятидневный срок со дня прекращения деятельности; там же - при прекращении иностранным лицом деятельности, доходы от которой подлежат налогообложению согласно [ст. 227, 228](#) НК РФ, и выезде за пределы территории Российской Федерации налоговая декларация должна быть представлена не позднее чем за один месяц до выезда).

В соответствии с [п. 3 ст. 80](#) НК РФ налогоплательщик вправе выбрать один из двух способов представления налоговой декларации - на бумажном носителе или в электронной форме. Согласно [п. 7 ст. 80](#) НК РФ налогоплательщики должны использовать формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций, а также форматы и порядок представления налоговых деклараций и прилагаемых к ним документов в электронной форме, утвержденные ФНС России по согласованию с Минфином России. На практике использование надлежащих форм/форматов налоговых деклараций может быть сопряжено с трудностями, касающимися определения, с какого момента следует применять новые образцы отчетности взамен старых. По мнению финансовых и контролирующих органов, новые формы налоговых деклараций подлежат применению со дня, следующего за днем официального опубликования подзаконных актов, которыми эти формы были утверждены ([письмо](#) Минфина России от 4 марта 2009 года N 03-02-07/1-108 "Об определении дат вступления в силу и утраты силы приказов об утверждении форм налоговых деклараций", [письмо](#) Минфина России от 13 января 2010 года N 03-07-15/01, [письмо](#) ФНС РФ от 13 января 2010 года N ШС-17-3/2@). Иной позиции придерживается ВАС РФ, который в [решении](#) от 28 июля 2011 года N ВАС-8096/11 обстоятельно разъяснил правила действия во времени приказов ФНС России, устанавливающих новые формы и форматы налоговых деклараций. Прежде всего суд указал, что названные акты признаются нормативными правовыми актами, регулирующими отношения по налоговому контролю, следовательно, на них не распространяются положения [п.](#)

**1 ст. 5** НК РФ, закрепляющие общий порядок вступления в силу актов законодательства о налогах, включая акты, которые устанавливают новые налоги или изменяют существующие элементы налогообложения. Как пояснил суд, установление новой формы декларации не может рассматриваться как изменение порядка исчисления налога, поскольку последний определяется не формой декларации, а соответствующими положениями актов законодательства о налогах и сборах. Ввиду отсутствия специальных правил в **ст. 5** НК РФ приказы ФНС России вступают в силу в порядке, установленном **Указом** Президента РФ от 23 мая 1996 года N 763 "О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти", то есть по истечении десяти дней после дня их официального опубликования, если самими актами не установлено иное. Второй вывод, сделанный судом в рассматриваемом решении, заключался в запрете наделения приказов ФНС России, утверждающих новые формы/форматы и правила заполнения налоговой отчетности, обратной силой.

Большой массив налоговых споров возникает в связи с вопросом о том, можно ли привлечь налогоплательщика к ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации, если декларация была подана в устаревшей (недействующей) форме/версии формата. В соответствии с **абз. 2 п. 4 ст. 80** НК РФ налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации, представленной налогоплательщиком по установленной форме. В то же время законодатель обходит своим вниманием, правомерно ли применить **ст. 119** НК РФ к ситуациям, когда декларация подана по устаревшей (недействующей) форме. В правоприменительной практике сложились два взаимоисключающих подхода. Согласно первому подходу, которого придерживаются финансовые и налоговые органы, налогоплательщику может быть отказано в принятии декларации, представленной по устаревшей (недействующей) форме. При этом если в результате такого отказа налогоплательщик пропустит установленный срок подачи декларации, то привлечение его к ответственности по **ст. 119** НК РФ является правомерным (**письмо** Минфина России от 7 ноября 2008 года N 03-02-07/1-456, **письмо** УФНС России по г. Москве от 6 июня 2005 года N 09-10/39710). Между тем суды в подобных обстоятельствах, как правило, встают на сторону налогоплательщика и демонстрируют свое согласие со вторым подходом, который состоит в том, что своевременное представление декларации на устаревшем бланке или с использованием старой версии электронного формата не влечет пропуска срока подачи налоговой декларации (**Постановление** ФАС Московского округа от 23 октября 2009 года N КА-А40/11061-09 по делу N А40-90529/08-109-415, **Постановление** ФАС Северо-Кавказского округа от 28 июля 2009 года по делу N А32-10925/2008-46/164, **Постановление** ФАС Восточно-Сибирского округа от 30 сентября 2008 года N А19-2932/08-30-Ф02-4786/08 по делу N А19-2932/08-30 и др.).

Подать в налоговый орган налоговую декларацию, оформленную на бумаге, налогоплательщик может лично, через законного или уполномоченного представителя (**ст. 27, 29** НК РФ) либо посредством отправки документов по почте (**абз. 1 п. 4 ст. 80** НК РФ). Своему уполномоченному представителю налогоплательщик вправе делегировать не только представление в налоговый орган, но и заполнение от его имени налоговой декларации. Если декларация подписана представителем, то согласно **п. 4 ст. 80** НК РФ в ней должен быть указан номер соответствующей доверенности, а копия доверенности приложена (требование касается как порядка подачи декларации на бумажном носителе, так и в электронной форме, в последнем случае копия доверенности также может быть представлена в электронной форме). На практике возможны ситуации, когда представитель, уполномоченный подписать налоговую декларацию, и представитель, которому делегированы функции по непосредственной подаче отчетности в налоговый орган, могут быть разными лицами и, соответственно, действовать на основании разных уполномочивающих документов. По мнению контролирующих органов, при таких обстоятельствах в налоговую инспекцию подлежат представлению обе доверенности (**письмо** ФНС РФ от 15 февраля 2007 года N 18-0-09/0070), при этом они должны быть нотариально удостоверены или приравнены к таковым в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации (**письмо** УФНС РФ по г. Москве от 11 декабря 2008 года N 18-14/4/115524). Впрочем, встречаются акты судов, в которых отказ налогового органа принять декларацию, направленную по почте, в отсутствие сведений о доверенности, подтверждающей право представителя на ее подписание, признавался неправомерным (**Постановление** ФАС Поволжского округа от 2 октября 2012 года по делу N А06-8915/2011).

В **абз. 2 п. 5 ст. 80** НК РФ законодатель устанавливает требование проставления на налоговой декларации подписи налогоплательщика или его представителя как необходимое условие для подтверждения достоверности и полноты заявляемых в ней сведений. Исходя из толкования данной нормы суды констатируют, что подписание налоговой декларации посредством отиска факсимильного клише оригинальной подписи не приводит к таким же правовым последствиям, а, напротив, создает неоправданно высокие риски подтверждения полноты и достоверности указанных в декларации сведений ненадлежащими лицами (**Определение** ВАС РФ от 2 июня 2008 года N 6600/08 по делу N А11-2499/2007-К2-24/126, **Постановление** ФАС Северо-Западного округа от 2 ноября 2011 года по делу N А56-66090/2010).

Еще одним существенным нарушением порядка оформления налоговой декларации, которым налоговый орган может мотивировать отказ в ее приеме, выступает отсутствие печати налогоплательщика,



удостоверяющей подпись уполномоченного лица. Финансовые и налоговые органы сходятся во мнении, что без проставления заверительной печати невозможно подтвердить подлинность подписи уполномоченного лица ([подп. 2 п. 3.3](#) Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного Приказом ФНС России от 22 марта 2012 года N ММВ-7-3/174@, [абз. 4 п. 31](#) Порядка заполнения налоговой декларации по НДС, утвержденного Приказом ФНС России от 15 октября 2009 года N 104н, и др.; [письмо](#) Минфина России от 1 февраля 2013 года N 03-02-07/1/2031, [письмо](#) Минфина России от 31 января 2011 года N 03-02-07/1-26). Кроме того, как указал ВАС РФ, "требование о заверении печатью организации подписи ее руководителя направлено прежде всего на защиту прав налогоплательщика, поскольку подтверждает полномочия лица, подавшего декларацию от его имени, а также достоверность и полноту сведений, указанных в этой декларации" <245>.

<245> [Решение](#) ВАС РФ от 2 апреля 2012 года N 2111/12 "Об отказе в удовлетворении заявления о признании частично недействующими подпункта 2 и абзаца 2 подпункта 5 пункта 3.4 Порядка заполнения налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, утв. Приказом Минфина РФ от 8 декабря 2008 года N 137н".

При непосредственной подаче отчетности в налоговый орган налогоплательщик вправе потребовать у должностного лица проставления на копии документов отметок об их принятии с указанием даты получения ([абз. 2 п. 4 ст. 80](#) НК РФ). Лицам, представляющим налоговые декларации, можно порекомендовать не пренебрегать таким правом, поскольку отметка на втором экземпляре декларации будет неопровержимо свидетельствовать о дне получения документов налоговым органом. При отсутствии на декларации штампа и входящего номера поступившей корреспонденции другим доказательством факта представления документов может служить подпись сотрудника налоговой инспекции в соответствующем разделе налоговой декларации ([Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 14 марта 2007 года по делу N А56-13764/2006).

Если налогоплательщик предпочитает исключить непосредственное общение с налоговым инспектором при представлении отчетности, то он вправе направить документы регистрируемым почтовым отправлением - письмом или бандеролью (заказными, с объявленной ценностью, обыкновенными) с описью вложения, - принимаемым от отправителя с выдачей ему квитанции и вручаемым адресату с его распиской в получении. Исходя из правил исчисления сроков для целей налогового законодательства ([п. 8 ст. 6.1](#) НК РФ) налоговая декларация будет считаться поданной своевременно при условии ее отправки до 24 часов последнего дня срока, установленного для представления декларации. В соответствии с [подп. "б" п. 12](#) Правил оказания услуг почтовой связи, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 15 апреля 2005 года N 221, оператор почтовой связи, принявший отправление, должен выдать отправителю два документа: квитанцию и опись вложения. Согласно [абз. 3 п. 4 ст. 80](#) НК РФ при выборе налогоплательщиком способа подачи декларации с использованием услуг почтовой связи за дату представления декларации принимается дата отправки почтового отправления с описью вложения.

До конца 2012 года налоговые органы определяли дату направления заявителем налоговой декларации по почтовому штемпелю, проставленному на конверте ([п. 146](#) Административного регламента ФНС России, утвержденного Приказом Минфина России от 18 января 2008 года N 9н <246>, утратил силу 8 декабря 2012 года). На практике данный подход становился причиной неправомерного привлечения к ответственности по [п. 1 ст. 119](#) НК РФ тех налогоплательщиков, которые до 24 часов последнего дня срока представления отчетности успевали сдать налоговую декларацию в отделение почтовой связи, однако оператор проставлял почтовый штемпель на конверт уже следующим днем.

<246> [Приказ](#) Минфина России от 18 января 2008 года N 9н "Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения" (утратил силу).

Разрешая сходные ситуации, суды приходили к выводу, что о точной дате отправления налоговой декларации по почте свидетельствует не календарный штемпель на конверте, а почтовая квитанция о приеме заказного письма <247> либо почтовая квитанция и реестр отправленной налоговой отчетности со штампом отделения почтовой связи <248>, либо почтовая квитанция и опись вложения с отметкой отделения связи о принятии почтового отправления <249>. Последний из перечисленных документов - опись вложения - взят за основу действующего порядка определения даты направления заявителем налоговой декларации, который



установлен п. 204 Административного регламента ФНС России, утвержденного Приказом Минфина России от 2 июля 2012 года N 99н <250> (далее - Административный регламент ФНС России). Единственным исключением из этого правила являются случаи, при которых опись вложения отсутствует (тогда дата отправки рассматривается налоговым органом как дата по почтовому штемпелю, проставленному на конверте). Примечательно, что в указанном ведомственном акте предусмотрен порядок определения даты направления налоговой декларации в почтовом отправлении без описи вложения. Надо полагать, что отсутствие описи вложения является прямым нарушением упоминавшихся выше требований п. 4 ст. 80 НК РФ, следовательно, с высокой вероятностью это может послужить основанием для отказа в принятии налоговой декларации и привести к пропуску налогоплательщиком установленного срока представления декларации в налоговый орган.

<247> [Постановление](#) ФАС Московского округа от 11 октября 2007 года N КА-А40/9406-07 по делу N А40-70124/06-114-463.

<248> [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 10 сентября 2007 года N Ф04-6097/2007(37903-А81-34) по делу N А81-2017/2006; [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 24 мая 2004 года N Ф04/2758-316/А67-2004.

<249> [Постановление](#) ФАС Московского округа от 13 марта 2008 года N КА-А40/1740-08 по делу N А40-31485/07-117-183; [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 7 сентября 2006 года по делу N А65-25907/2005-СА1-32.

<250> [Приказ](#) Минфина России от 2 июля 2012 года N 99н "Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)".

Суды в этом вопросе также не демонстрируют единодушия. С одной стороны, есть судебные акты, в которых отсутствие описи вложения как документа, позволяющего установить содержимое почтового отправления, является доказательством правомерности привлечения к ответственности по ст. 119 НК РФ за несвоевременное представление декларации ([Постановление](#) ФАС Уральского округа от 3 июля 2008 года N Ф09-4740/08-С3 по делу N А50-17750/07; [Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 7 ноября 2007 года N Ф08-7365/07-2756А по делу N А32-26784/2006-59/452). С другой стороны, почтовое отправление без описи вложения совсем не обязательно не содержит документы налоговой отчетности, подлежащие представлению в налоговый орган. Основываясь на этом доводе, а также принимая во внимание иные факторы, удостоверяющие факт подачи налоговой декларации (в частности, недоказанность налоговым органом обратного <251>; наличие уведомления о вручении почтового отправления, где указано, что письмо содержит налоговую декларацию <252> и др.), суды заключали, что направление декларации по почте без описи вложения не влечет налоговой ответственности.

<251> [Постановление](#) ФАС Московского округа от 24 октября 2008 года N КА-А40/9933-08-п по делу N А40-21633/07-87-108; [Постановление](#) ФАС Московского округа от 11 октября 2007 года N КА-А40/9406-07 по делу N А40-70124/06-114-463.

<252> [Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 16 июля 2008 года N Ф08-3986/2008 по делу N А32-24328/2007-5/85; [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 29 февраля 2008 года N Ф04-1219/2008(1124-А81-42) по делу N А81-1757/07.

В то же время различные ошибки и погрешности, допущенные в содержании и оформлении описей вложения, как правило, не признаются судами нарушающими порядок представления декларации по почте. В качестве примеров таких недочетов, не влияющих на факт отправки декларации, могут быть названы: отсутствие на описи вложения подписи почтового работника, неуказание наименования отправителя (в том случае, если его можно идентифицировать по иным содержащимся в описи сведениям), неправильное перечисление в описи периодов, за которые представляются декларации ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 12 сентября 2008 года N КА-А40/8626-08 по делу N А40-2417/08-142-11); составление описи по форме, не установленной почтовыми правилами (при том, что законодательством, регламентирующим вопросы почтовой связи, форма описи не утверждена), отсутствие на описи календарного штемпеля ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 1 сентября 2008 года N КА-А40/8086-08 по делу N А40-65051/07-129-386).

Далее остановимся на характеристике второго способа представления налоговой декларации - в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (то есть через Интернет с использованием специальных программно-технических средств). Представление документов налоговой отчетности по

установленным электронным форматам <253> с применением усиленной квалифицированной электронной подписи выступает полноценной альтернативой традиционному "бумажному" способу подачи налоговой декларации (при подаче налоговой декларации в электронном виде дублировать ее на бумажном носителе не нужно). Между тем предварительно заметим, что для широкого круга заявителей электронная форма является обязательной и единственной (о категориях налогоплательщиков и иных лиц, обязанных подавать налоговую отчетность только в электронном виде, мы расскажем ниже, когда будем рассматривать субъектов налогового правонарушения, предусмотренного [ст. 119.1 НК РФ](#)).

<253> Наиболее полный и непрерывно обновляемый перечень форматов представления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде доступен на официальном сайте Федеральной налоговой службы. [Электронный ресурс] // Режим доступа: [http://www.nalog.ru/rn77/taxation/submission\\_statements/formatvelv/#](http://www.nalog.ru/rn77/taxation/submission_statements/formatvelv/#) (дата обращения: 22.05.2014).

Последовательность действий налогоплательщика по обеспечению себя технической возможностью применять средства электронного документооборота при представлении налоговой отчетности в налоговый орган условно включает следующие этапы. Во-первых, налогоплательщик заключает договор с поставщиком услуг - оператором электронного документооборота <254>. Согласно определению, предложенному налоговым ведомством в [Приказе](#) от 12 сентября 2012 года N ММВ-7-6/619@ <255>, под оператором электронного документооборота следует понимать российскую организацию, соответствующую требованиям, утверждаемым Федеральной налоговой службой, через которую в соответствии с [п. 3 ст. 80 НК РФ](#) в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленным форматам в электронной форме по телекоммуникационным каналам представляются налоговые декларации (расчеты). Более узкое значение придано данному понятию в [Приказе](#) ФНС России от 20 апреля 2012 года N ММВ-7-6/253@ <256>, согласно которому оператор электронного документооборота определяется как "организация, обладающая достаточными технологическими, кадровыми и правовыми возможностями для обеспечения юридически значимого документооборота счетов-фактур в электронном виде с использованием электронной подписи". Представляется, что второе определение сохраняло свою актуальность до тех пор, пока для обозначения посредника, обеспечивающего информационное взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами в рамках электронного документооборота, применялось понятие "специализированный оператор связи" <257>. Произошедшая замена термина отчетливо проявилась в изменениях, внесенных в отдельные правовые акты ФНС России, в которых указан закрытый перечень участников информационного взаимодействия (теперь к ним относятся налогоплательщики (их представители), налоговые агенты и операторы электронного документооборота) <258>.

<254> Информация об организациях - операторах электронного документооборота размещена на официальном сайте Федеральной налоговой службы (адрес ссылки и отображаемые результаты с перечнем и реквизитами организаций зависят от интересующего субъекта Российской Федерации, где налогоплательщик поставлен на налоговый учет).

<255> [Приказ](#) ФНС России от 12 сентября 2012 года N ММВ-7-6/619@ "Об утверждении Порядка направления информационного сообщения об участнике электронного документооборота оператором электронного документооборота в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи".

<256> [Приказ](#) ФНС России от 20 апреля 2012 года N ММВ-7-6/253@ "Об утверждении Временного положения о Сети доверенных операторов электронного документооборота и Временного положения о порядке присоединения к Сети доверенных операторов электронного документооборота".

<257> В первый раз понятие "специализированный оператор связи" было использовано в [Методических рекомендациях](#) об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденных [Приказом](#) МНС России от 10 декабря 2002 года N БГ-3-32/705@ (утратил силу с 1 января 2014 года).

<258> [Приказ](#) ФНС России от 13 июня 2013 года N ММВ-7-6/196@ "Об утверждении Методических рекомендаций по организации электронного документооборота между налоговыми органами и налогоплательщиками при информационном обслуживании и информировании налогоплательщиков в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи" (в редакции, действующей с 4 марта 2014 года).

В редакции [п. 3 ст. 80 НК РФ](#), действующей с 1 января 2014 года, законодатель впервые уточнил в акте законодательства о налогах и сборах особенности статуса оператора электронного документооборота, функции которого вправе исполнять только российские организации, удовлетворяющие требованиям ФНС России. На момент подготовки данного комментария ФНС России еще не утвердила соответствующие требования, однако сейчас неперенными являются как минимум два условия - наличие у организации необходимых технологий для представления отчетности по телекоммуникационным каналам связи и заключение договора с Управлением

ФНС России по субъекту Российской Федерации.

Второй этап - получение усиленной квалифицированной электронной подписи, отношения по вопросам использования которой регулируются Федеральным [законом](#) от 6 апреля 2011 года N 63-ФЗ "Об электронной подписи". Согласно [ст. 2](#) ФЗ "Об электронной подписи" электронная подпись представляет собой информацию в электронной форме, которая присоединена к другой информации в электронной форме (подписываемой информации) или иным образом связана с такой информацией и которая используется для определения лица, подписывающего информацию. Налоговая декларация в электронной форме, подписанная квалифицированной электронной подписью, имеет такую же юридическую силу, как и декларация, представленная на бумажном бланке с собственноручной подписью налогоплательщика (его представителя) ([п. 1 ст. 6](#) ФЗ "Об электронной подписи").

Заключительный третий шаг сводится к приобретению и установке налогоплательщиком необходимого программного обеспечения, совместимого с программами, используемыми в налоговой инспекции по месту учета. Обратим внимание, что в рамках реализуемого налоговым ведомством пилотного проекта по организации услуги представления отчетности в электронном виде налоговые декларации, подписанные квалифицированной электронной подписью, могут быть поданы заявителями и без участия оператора электронного документооборота через интернет-сайт ФНС России <259>.

<259> Более подробная информация о данном интернет-сервисе доступна на официальном сайте Федеральной налоговой службы. [Электронный ресурс] // Режим доступа: [http://www.nalog.ru/rn77/service/pred\\_elv/](http://www.nalog.ru/rn77/service/pred_elv/) (дата обращения: 22.05.2014). Там же размещены Методические рекомендации к Порядку представления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде через интернет-сайт ФНС России (утв. Приказом ФНС России от 15 июля 2011 г. N ММВ-7-6/443).

Существенное значение для целей налогового контроля за соблюдением налогоплательщиком установленных сроков подачи налоговой декларации, переданной в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, имеет порядок определения и подтверждения момента ее представления. В [абз. 3 п. 4 ст. 80](#) НК РФ законодатель установил, что при передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки. В свою очередь, дата и время отправки декларации в электронной форме должны подтверждаться специальным электронным документом, который формируется оператором электронного документооборота или налоговым органом ([п. 216](#) Административного регламента ФНС России; [п. 1](#) Методических рекомендаций, утвержденных Приказом ФНС России от 2 ноября 2009 года N ММ-7-6/534@ <260>; [п. 4 разд. II](#) Порядка, утвержденного Приказом МНС РФ от 2 апреля 2002 года N БГ-3-32/169 <261>).

<260> [Приказ](#) ФНС РФ от 2 ноября 2009 года N ММ-7-6/534@ "Об утверждении Методических рекомендаций по организации электронного документооборота при представлении налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи".

<261> [Приказ](#) МНС РФ от 2 апреля 2002 года N БГ-3-32/169 "Об утверждении Порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи".

В целом документооборот, возникающий при выполнении налоговыми органами функций по приему электронных налоговых деклараций, выглядит крайне громоздко, поскольку осуществляется с использованием внушительного числа технологических электронных документов. В Административном [регламенте](#) ФНС России среди них названы: подтверждение даты отправки, информационное сообщение о представительстве в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, квитанция о приеме, уведомление об отказе в приеме, извещение о получении электронного документа, извещение о вводе и уведомление об уточнении.

В подтверждении даты отправки налоговой декларации, составляемом оператором электронного документооборота, фиксируются время и дата представления налогоплательщиком отчетности. Только этот документ может свидетельствовать о нарушении или, наоборот, соблюдении налогоплательщиком установленного срока подачи налоговой декларации и, следовательно, являться основанием для привлечения или отказа в привлечении к ответственности за налоговое правонарушение, установленное [п. 1 ст. 119](#) НК РФ. Подтверждение даты отправки налоговой декларации следует отличать от такого документа, как квитанция о приеме налоговой декларации.

Согласно [абз. 2 п. 4 ст. 80](#) НК РФ при получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан предоставить заявителю квитанцию о ее приеме в электронной форме. Как разъясняется в [письме](#) Минфина России от 29 апреля 2011 года N 03-02-08/49, "датой представления декларации в электронном виде является день ее отправки, зафиксированный в подтверждении специализированного оператора связи. Документом, подтверждающим прием декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, является квитанция налогового органа о приеме декларации".

Квитанция о приеме налоговой декларации выступает документом, удостоверяющим дату получения электронной налоговой декларации инспекцией ФНС России. В течение одного рабочего дня с момента получения налоговой декларации налоговый орган с применением усиленной квалифицированной электронной подписи формирует и направляет налогоплательщику квитанцию о ее приеме либо уведомление об отказе в ее приеме. Как уже упоминалось, представленная в электронной форме налоговая декларация не нуждается в дублировании на бумажном носителе, тем не менее в соответствии с [п. 219](#) Административного регламента ФНС России по просьбе заявителя такая налоговая декларация может быть распечатана для предоставления налоговым органом отметки о ее приеме.

Анализируя проблемные вопросы, встречающиеся в правоприменительной практике в связи с несвоевременным представлением налоговой отчетности в электронной форме, мы обнаружили, что самыми распространенными являются технические неисправности в работе программного обеспечения, сбои связи, приводящие к нарушению налогоплательщиками установленных сроков для сдачи документов. Так, например, вследствие некорректных настроек электронного документооборота, допущенных оператором, заявитель направил налоговую отчетность на неверный адрес получателя ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 10 ноября 2010 года N КА-А41/13633-10 по делу N А41-8894/10). В другом деле по причине переустановки программного обеспечения на рабочем месте налогоплательщика обнулились программные счетчики имен файлов, что привело к дублированию имен файлов. Как результат, файл с налоговой декларацией, поступивший на рабочее место налогового инспектора, был удален программой, поскольку от данной организации уже поступал файл отчетности с таким же именем ([Постановление](#) ФАС Центрального округа от 20 января 2010 года по делу N А48-3286/2009). Согласно обстоятельствам третьего спора организация в установленный срок представила налоговую декларацию по НДС, однако полученный электронный файл не открылся ([Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 26 апреля 2011 года по делу N А27-11908/2010; [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 августа 2008 года N А33-17605/07-03АП-922/08-Ф02-3840/08 по делу N А33-17605/07). Также можно привести примеры, в которых по техническим причинам из-за сбоев связи созданная и подготовленная к отправке налоговая декларация не попала в базу данных инспекции и не была обработана в срок ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 19 октября 2010 года N КА-А40/12165-10 по делу N А40-17895/10-115-145). В заключение данной выборки упомянем довольно любопытный случай, в котором суд признал в качестве достаточных доказательств, подтверждающих первичную отправку налоговой декларации, файл отчетности и распечатку базы данных электронной почты программы "Референт". В последний день срока представления налоговой отчетности в условиях массового направления документов сервер оператора был загружен и организация, обслуживающая налогоплательщика, перенаправила сообщение на дочерний сервер, вследствие чего сданная вовремя первичная декларация была отправлена через функцию повторной отправки уже за рамками установленного срока ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 26 июля 2011 года N КА-А40/7709-11 по делу N А40-127625/10-99-717).

В приведенных и подобным им делах ввиду недоказанности вины налогоплательщика суды преимущественно признавали решения налоговых органов о привлечении к ответственности по [п. 1 ст. 119](#) НК РФ недействительными. В частности, в споре о неудачной попытке открыть файл с налоговой декларацией суд отказал в применении к налогоплательщику мер ответственности по [ст. 119](#) НК РФ, поскольку тот смог подтвердить дату отправки документов. В выводе судебной инстанции значилось, что "технические ошибки при передаче электронных файлов не влияют на факт исполнения налогоплательщиком указанной обязанности" ([Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 26 апреля 2011 года по делу А27-11908/2010).

Аналогичным образом правоприменительные органы, как правило, оценивают последствия сделанных налогоплательщиком при формировании электронных документов опечаток, указания в них неверных реквизитов и иных сведений, как-то:

- неправильное указание кода причины постановки на учет (КПП) обособленного подразделения на титульном листе налоговой декларации ([Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 9 апреля 2008 года N Ф08-1750/08-632А по делу N А32-20736/2007-34/444, [письмо](#) УФНС РФ по г. Москве от 22 февраля 2011 года N 16-15/016774);

- ошибка в указании реквизита "Признак вида документа" (уточненная вместо первичной) на титульном листе налоговой декларации ([Постановление](#) ФАС Московского округа от 15 декабря 2008 года N КА-А41/10849-08 по делу N А41-К2-23182/07, [письмо](#) УФНС России по г. Москве от 2 ноября 2007 года N 09-14/105412);

- указание неправильного налогового периода на титульном листе налоговой декларации ([Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 28 июня 2010 года по делу N А32-26244/2008-26/386-2009-4/786 ([Определением](#) ВАС РФ от 11 ноября 2010 года N ВАС-14602/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)) и др.

Нами уже были рассмотрены различные обстоятельства, приводившие в отдельных случаях к отказу в приеме налоговыми органами документов налоговой отчетности, представленных как на бумажных носителях (лично или через представителя), так и в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. В [п. 28](#)



Административного регламента ФНС России установлен закрытый перечень оснований для отказа в приеме налоговой декларации (расчета). Приведем данные основания:

1) отсутствие документов, удостоверяющих личность физического лица, или отказ физического лица предъявить должностному лицу, предоставляющему государственную услугу, такие документы в случае представления налоговой декларации (расчета) непосредственно этим лицом;

2) отсутствие документов, подтверждающих в установленном порядке полномочия физического лица - уполномоченного представителя заявителя на представление налоговой декларации (расчета) или подтверждение достоверности и полноты сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), либо отказ указанного лица предъявить должностному лицу, предоставляющему государственную услугу, такие документы;

3) представление налоговой декларации (расчета) не по установленной форме (установленному формату) (напомним, что право налогового органа не принимать декларацию с таким нарушением прямо закреплено в [абз. 2 п. 4 ст. 80 НК РФ](#));

4) отсутствие в налоговой декларации (расчете), представленной на бумажном носителе, подписи руководителя (иного представителя - физического лица) организации-заявителя (физического лица - заявителя или его представителя), уполномоченного подтверждать достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), печати организации;

5) отсутствие усиленной квалифицированной электронной подписи руководителя (иного представителя - физического лица) организации-заявителя (физического лица - заявителя или его представителя) или несоответствие данных владельца квалифицированного сертификата данным руководителя (иного представителя - физического лица) организации-заявителя (физического лица - заявителя или его представителя) в налоговой декларации (расчете) в случае ее представления в электронной форме по ТКС;

6) представление налоговой декларации (расчета) в налоговый орган, в компетенцию которого не входит прием этой налоговой декларации (расчета).

В свете проанализированных в работе судебных актов можно убедиться, что большая часть оснований для отказа в приеме налоговых деклараций поддерживается судебными инстанциями. В то же время стоит отметить, что некоторые основания подразумевают под собой нарушение заявителями требований, установленных не законодательством о налогах и сборах, а правовыми актами налоговых органов (в частности, методических рекомендаций, порядков заполнения налоговых деклараций по конкретным налогам, утвержденных приказами ФНС России или ранее МНС России). В этой связи уместно указать, что есть решения судов, в которых за подобными внутриведомственными актами признавалось ограниченное действие по кругу лиц. Иными словами, суды подчеркивали их статус как актов внутреннего пользования, носящих для налогоплательщиков только рекомендательный характер, невыполнение которых не может служить основанием для применения к налогоплательщику налоговых санкций ([Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 августа 2008 года N А33-17605/07-03АП-922/08-Ф02-3840/08 по делу N А33-17605/07, [Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 19 июня 2007 года N Ф08-3538/2007-1432А по делу N А32-25154/2006-23/447).

Последний из выделенных нами признаков объективной стороны налогового правонарушения, предусмотренного [п. 1 ст. 119 НК РФ](#), состоит в том, что налоговая декларация должна быть представлена в налоговый орган по месту учета налогоплательщика. Соответственно, подача налоговой декларации в любой иной налоговый орган приведет к отказу в ее принятии и неисполнению налогоплательщиком соответствующей обязанности ([подп. 6 п. 28](#) Административного регламента ФНС России).

Основания для постановки на учет организаций и физических лиц установлены [п. 1 ст. 83](#), [ст. 335](#), [п. 2 ст. 346.28](#), [ст. 346.46](#), [п. 2 ст. 366 НК РФ](#). Налоговые органы, уполномоченные осуществлять прием документов налоговой отчетности по каждому конкретному налогу, определены в соответствующих главах второй части НК РФ. Между тем [ст. 80 НК РФ](#) содержит специальное положение, определяющее надлежащий налоговый орган для представления отчетности, в отношении налогоплательщиков-организаций, отнесенных к категории крупнейших. Согласно [абз. 7 п. 3 названной статьи](#) налогоплательщик, обладающий таким статусом, должен сдавать все налоговые декларации и расчеты по всем налогам только в межрегиональную (межрайонную) инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, к компетенции которой отнесен налоговый контроль за соблюдением данным крупнейшим налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах <262>. При этом в тех случаях, когда законодательство о налогах и сборах требует представления нескольких деклараций по одному и тому же налогу (например, в соответствии с [п. 1 ст. 398 НК РФ](#) налогоплательщики по земельному налогу представляют декларации в налоговые органы по месту нахождения каждого земельного участка), крупнейшие налогоплательщики вправе подавать единственную декларацию в налоговый орган по месту учета ([Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 15 мая 2013 года по делу N А45-21306/2012).

<262> Подробнее о постановке на учет крупнейших налогоплательщиков см.: [Приказ](#) Минфина России от 11 июля 2005 года N 85н "Об утверждении Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков".

В основном положения НК РФ не оставляют сомнений, в какой именно налоговый орган налогоплательщик

должен представить декларацию для того, чтобы признаваться своевременно исполнившим данную обязанность. Отдельные неоднозначные ситуации, оставшиеся за рамками актов законодательства о налогах и сборах, нашли разрешение в разъяснениях финансовых и налоговых органов. В частности, Минфин России и Управление ФНС России по г. Москве издали целую серию писем, поясняющих, куда следует представлять налоговые декларации по НДФЛ, если:

- физическое лицо зарегистрировано по месту пребывания и при этом имеет регистрацию по месту жительства на территории Российской Федерации - декларация подается в налоговый орган по месту жительства (письма ФНС России от 8 июня 2006 года [N 04-2-03/121](#), УФНС России по г. Москве от 18 августа 2009 года [N 20-14/3/085660@](#));

- физическое лицо имеет только регистрацию по месту пребывания при отсутствии регистрации по месту жительства на территории Российской Федерации - в налоговый орган по месту пребывания, где такие лица сперва подлежат постановке на учет (письма Минфина России от 18 ноября 2011 года [N 03-04-05/7-909](#), от 14 ноября 2011 года [N 03-04-05/8-889](#), от 11 мая 2010 года [N 03-02-08/29](#), УФНС России по г. Москве от 16 июня 2010 года [N 20-14/4/062838@](#), от 14 апреля 2010 года [N 20-12/4/039563@](#));

- физическое лицо не зарегистрировано ни по месту жительства, ни по месту пребывания на территории Российской Федерации - в налоговый орган по месту нахождения недвижимого имущества ([письмо](#) ФНС России от 7 октября 2011 года [N АС-3-3/3324](#)).

Налоговая санкция за совершение налогового правонарушения по [п. 1 ст. 119](#) НК РФ предусмотрена в виде дифференцированного штрафа. Величина штрафа исчисляется в размере пяти процентов не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании налоговой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления. При этом в статье определены предельные значения размера штрафа - не менее одной тысячи рублей и не свыше 30 процентов от указанной неуплаченной суммы налога.

Состав налогового правонарушения, закрепленного в [п. 1 ст. 119](#) НК РФ, является формальным. Виновное бездействие налогоплательщика или иного обязанного лица, заключающееся в непредставлении в установленный срок налоговой декларации (расчета), фактически может и не иметь своим следствием причинение материального ущерба казне в виде непоступления или поступления в неполном объеме подлежащей уплате суммы налога. Отсюда санкция как мера ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного [п. 1 ст. 119](#) НК РФ, не обладает по своему замыслу имущественно-восстановительным характером. Наступление для налогоплательщика неблагоприятных последствий в виде денежного штрафа как результат пропуска срока подачи налоговой декларации выполняет иные функции, как-то: карательную, пресекающую, воспитательную и превентивную.

Во-первых, взыскание санкции является мерой ответственности, применяемой к налогоплательщикам, признанным виновными в нарушении требований НК РФ. Во-вторых, порядок определения размера штрафа за данное налоговое правонарушение, увязывающий величину штрафа с продолжительностью пропуска срока подачи налоговой декларации, призван мотивировать налогоплательщика как можно быстрее устранить допущенное нарушение, чтобы снизить свои расходы на выплату штрафа. В-третьих, обязанность платить налоги установлена [ст. 57](#) Конституции РФ, при этом иные обязанности, характеризующие правовой статус налогоплательщика, устанавливаются актами законодательства о налогах и сборах и прежде всего НК РФ. Отсюда назначение санкции за деяния, предусмотренные НК РФ для обеспечения надлежащего исполнения конституционной императивной нормы, должно формировать у налогоплательщика комплексное восприятие налоговой обязанности и ответственное отношение к ее исполнению в полном объеме. В-четвертых, ответственность за непредставление налоговой декларации, являясь атрибутивным элементом конструкции обязывающей правовой нормы, играет роль негативного стимула к соблюдению налогоплательщиком предписания НК РФ, устанавливающего соответствующую обязанность. Тем самым наличие санкции подкрепляет исполнение налогоплательщиком обязанности по представлению налоговой декларации, что в конечном счете способствует повышению эффективности налогово-правового регулирования в части профилактики противоправного поведения.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ предусмотренное [п. 1 ст. 119](#) НК РФ "налоговое правонарушение посягает на самостоятельный объект охраняемых государством общественных отношений в сфере налогообложения, связанных с осуществлением налогового контроля. <...> Закрепленная в [п. 1 данной статьи](#) санкция направлена, среди прочего, на обеспечение эффективной превенции правонарушений в сфере налогового контроля. Предусмотренный им штраф рассчитывается в процентном отношении к сумме налога, подлежащего уплате на основе налоговой декларации, что обеспечивает дифференциацию ответственности с учетом размера налоговой обязанности. Данное правило - при том, что контроль за исполнением налогоплательщиком налоговой обязанности со стороны налогового органа затруднен и имеет место неопределенность в части, касающейся полноты и правильности исполнения им налоговой обязанности, - направлено на стимулирование налогоплательщика к скорейшему устранению допущенного им нарушения и, соответственно, устранению неопределенности относительно его противоправного поведения" ([Определение](#)

Конституционного Суда РФ от 16 декабря 2008 года N 1069-О-О).

Анализ судебной практики по оспариванию решений налоговых органов, вынесенных в связи с нарушением сроков представления налоговых деклараций, демонстрирует, что у правоприменителей вызывают трудности отдельные вопросы назначения меры ответственности по [ст. 119 НК РФ](#), которые в обобщенном виде могут быть обозначены следующим образом:

1. Как определить сумму налога, на основании которой исчисляется штраф?

2. В каких случаях применяется штраф в минимальном размере?

3. Может ли минимальный размер санкции быть уменьшен до 500 рублей и ниже ввиду наличия обстоятельств, признанных смягчающими ответственность? Наоборот, будет ли штраф увеличен в два раза, если в течение предыдущих 12 месяцев налогоплательщик уже привлекался к ответственности за непредставление декларации по тому же или любому другому налогу?

Первый вопрос - исходя из какой суммы налога исчислять размер штрафа - в целом утратил свою спорность в связи с изменениями, внесенными в [п. 1 ст. 119 НК РФ](#) и вступившими в силу 1 января 2014 года. В действующей редакции формулировка санкции была дополнена указанием на временную привязку - для расчета величины штрафа должна применяться сумма недоимки, образовавшаяся у налогоплательщика на момент истечения срока, установленного законодательством о налогах и сборах для уплаты налога, по которому налоговая декларация была представлена несвоевременно. Данная трактовка правовой нормы подтверждается разъяснениями Пленума ВАС РФ в [абз. 2 п. 18](#) Постановления от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года N 57).

Для целей исчисления размера штрафа сумма налога определяется как разность между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и авансовыми платежами, уплаченными в течение налогового периода ([Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 11 мая 2011 года по делу N А53-16049/2010, [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 15 апреля 2008 года по делу N А57-19776/07-26, [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 8 октября 2008 года N А19-18184/07-24-Ф02-4949/08 по делу N А19-18184/07-24, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 8 сентября 2008 года N Ф09-6390/08-С2 по делу N А76-322/08). Вставая на сторону налогоплательщиков, суды отвергали претензии налоговых органов по начислению штрафа на полную сумму задекларированного налога с учетом правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в [Определении](#) от 11 июля 2006 года N 265-О. По смыслу вытекающих из [Конституции](#) РФ принципов равенства, справедливости и соразмерности сумм налога, удержанных и перечисленных в бюджет по итогам отчетных налоговых периодов, хотя и включаются в декларацию, но не могут учитываться при исчислении штрафа, поскольку не подлежат уплате на основе декларации. Конституционный Суд РФ сформулировал данный подход, рассмотрев ситуацию, в которой индивидуальный предприниматель, не осуществлявший предпринимательскую деятельность в течение отчетного налогового периода, несвоевременно представил налоговую декларацию по НДС, в которой подлежали отражению только суммы налога, удержанные и перечисленные в бюджет налоговым агентом (его работодателем). Налоговый орган привлек индивидуального предпринимателя к ответственности по [ст. 119 НК РФ](#) и рассчитал санкцию исходя из указанной в декларации суммы налога, удержанной работодателем, а не из суммы налога, подлежащей уплате на основе данной декларации самим налогоплательщиком. Конституционный Суд РФ заключил, что "суммы налога, удержанные и перечисленные в бюджет налоговыми агентами, хотя и включаются индивидуальным предпринимателем в декларацию, не могут учитываться при исчислении штрафа, поскольку не подлежат уплате на ее основе".

В случае если в представленной с нарушением установленного срока налоговой декларации обнаружатся (налоговым органом в ходе камеральной проверки или самостоятельно налогоплательщиком, после чего он решит представить уточненную налоговую декларацию) ошибки, приведшие к указанию неправильной суммы налога (как в одну, так и в другую сторону), то размер санкции должен рассчитываться исходя из правильной суммы налога, а не данных в декларации. Такой вывод подтверждается в [письме](#) ФНС России от 1 апреля 2009 года N ШС-22-7/240@, а также судебных актах, например в [Постановлении](#) Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 года N 7265/11 по делу N А32-12252/2010-45/120, [Постановлении](#) ФАС Центрального округа от 22 октября 2012 года по делу N 64-6792/2011, [Постановлении](#) ФАС Северо-Западного округа от 21 февраля 2011 года по делу N А05-7701/2010 и др.).

Что касается случаев назначения минимальной санкции, то штраф в размере одной тысячи рублей применяется, если на момент истечения срока уплаты у налогоплательщика отсутствует недоимка по задекларированному налогу либо согласно не представленной вовремя декларации сумма налога, подлежащая уплате, равна нулю ([абз. 3 п. 18](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года N 57, [письмо](#) Минфина России от 17 февраля 2014 года N 03-02-08/6474). В мотивировочной части [Постановления](#) ФАС Поволжского округа от 6 сентября 2013 года по делу N А72-5626/2012 судом был сделан следующий вывод: "Привлечение к ответственности по [ст. 119 НК РФ](#) за непредставление налоговой декларации не исключается и в случае фактической уплаты налогоплательщиком налога в установленный Налоговым кодексом РФ срок. Применение



метода исчисления штрафа в процентах от суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, не исключает применения низшего предела размера штрафа <...> в случае, когда сумма налога окажется минимальной или же составит ноль рублей".

Однако не стоит упускать из виду, что даже установленный в твердом выражении минимальный и в пропорциональном - максимальный размер санкции может быть снижен или увеличен соответственно по правилам [ст. 112](#) и [114](#) НК РФ, если налоговый орган или суд признает наличие обстоятельств, смягчающих или отягчающих ответственность за непредставление налоговой декларации ([абз. 4 п. 18](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года N 57). Как указал ФАС Северо-Западного округа, НК РФ не содержит ограничений в применении судом или налоговым органом правила, установленного [п. 3 ст. 114](#) в отношении минимальных размеров штрафов. Следовательно, при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства суд или уполномоченный орган, рассматривающий дело, вправе уменьшить размер штрафа, предусмотренный [ст. 119](#) НК РФ, не меньше чем в два раза (Постановления от 23 августа 2012 года по делу N [A26-10442/2011](#), от 12 ноября 2012 года по делу N [A26-2078/2012](#)). Так, определяя конкретную сумму подлежащей взысканию санкции, арбитражные суды снижали размер штрафа (в том числе ниже низшего предела) под влиянием таких смягчающих ответственность обстоятельств, как, в частности:

- отсутствие задолженности по уплате налога на дату вынесения решения о привлечении к ответственности и незначительная просрочка представления декларации с учетом своевременного представления расчетов по авансовым платежам ([Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 июня 2008 года N [A33-14216/07-Ф02-2247/08](#) по делу N [A33-14216/07](#));

- неумышленная форма вины и незначительный период просрочки представления декларации (1 день) ([Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 20 августа 2012 года по делу N [A26-11937/2011](#));

- отсутствие неблагоприятных последствий для бюджета, несоизмеримость штрафа совершенному нарушению, т.к. просрочка не носила длительного характера, тяжелое финансовое положение налогоплательщика, связанное с неплатежеспособностью его основного контрагента ([Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 13 июля 2012 года по делу N [A42-6148/2011](#)).

Подводя итог характеристике состава налогового правонарушения, предусмотренного [п. 1 ст. 119](#) НК РФ, вскользь затронем вопрос, связанный с процедурой привлечения к ответственности. За нарушение срока представления налоговой декларации заявитель подлежит привлечению к ответственности в порядке, установленном [ст. 101.4](#) НК РФ, с обязательным соблюдением соответствующих процессуальных сроков и последствиями в виде невозможности обжаловать вынесенное решение о привлечении/об отказе в привлечении к ответственности путем подачи апелляционной жалобы. Между тем налоговые органы зачастую склонны применять порядок [ст. 101](#) НК РФ, мотивируя это тем, что, поскольку штрафные санкции, предусмотренные [ст. 119](#) НК РФ, установлены в процентах от суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, без проведения камеральной налоговой проверки невозможно точно определить размер указанных санкций. В соответствии с правовой позицией арбитражных судов со ссылкой на [п. 2 ст. 100.1](#) НК РФ при обнаружении факта несвоевременной подачи налоговой декларации не требуется проведения камеральной налоговой проверки для выявления правонарушения и привлечения к налоговой ответственности по [ст. 119](#) НК РФ ([Постановление](#) ФАС Дальневосточного округа от 20 сентября 2012 года N [Ф03-2028/2012](#) по делу N [A37-1487/2011](#), [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 июня 2012 года по делу N [A19-21986/2011](#)).

Как уже отмечалось, НК РФ запрещает налоговому инспектору отказать налогоплательщику в принятии налоговой декларации, представленной им по установленной форме (установленному формату). Рассмотрим ситуацию, в которой по итогам первого квартала 2014 года плательщик НДС в установленный срок, то есть не позднее 20 апреля, представляет в налоговый орган по месту учета налоговую декларацию на бумажном носителе по актуальной (не устаревшей) [форме](#), утвержденной Минфином России. С 1 января 2014 года положения [п. 5 ст. 154](#) НК РФ, устанавливающие порядок и сроки подачи налоговых деклараций по НДС, изложены в новой редакции - начиная с налогового периода за первый квартал 2014 года все плательщики НДС, включая тех, кто выполняет обязанности налоговых агентов, должны представлять налоговые декларации только в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Выходит, что в нашем примере налогоплательщик нарушил способ подачи налоговой декларации, но какими правовыми последствиями грозит ему такое нарушение?

Налоговая декларация была подана вовремя, отсюда в действиях заявителя отсутствуют признаки состава налогового правонарушения, предусмотренного [п. 1 ст. 119](#) НК РФ. Попытки налоговых органов применять в подобных случаях штрафные санкции, как если бы налогоплательщиком был пропущен срок подачи декларации, признаются судами безосновательными ввиду недопустимости "расширения сферы действия норм о налоговой ответственности, в том числе по мотиву логичности и целесообразности такого расширения" ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 17 февраля 2009 года N [11500/08](#) по делу N [A12-15038/07-С36](#), [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 4 мая 2010 года по делу N [A55-18971/2009](#)). Налогоплательщик, представивший до истечения срока подачи налоговую декларацию на бумажном бланке лично, по почте или



через представителя, должен считаться исполнившим соответствующую обязанность своевременно, даже если при этом он нарушил требование передать необходимую отчетность в налоговый орган по телекоммуникационным каналам связи. В соответствии с позицией ФНС России, выраженной в [письме](#) от 26 ноября 2010 года N ШС-37-7/16376@ <263>, если форма (формат) налоговой декларации (расчета) соответствует установленным, но нарушен способ представления налоговой декларации (расчета), указанный в [ст. 80](#) НК РФ, отказ в принятии налоговой декларации налоговым органом не вправе. Налоговое ведомство сохранило преемственность такого подхода, сделав вывод в [письме](#) от 11 апреля 2014 года N ЕД-4-15/6831 о том, что плательщик НДС, сдавший в налоговый орган декларацию по налогу на бумажном носителе после 1 января 2014 года, исполнил свою обязанность по представлению декларации.

-----  
<263> [Письмо](#) ФНС РФ от 26 ноября 2010 года N ШС-37-7/16376@ "О порядке применения положений Федерального закона от 27 июля 2010 года N 229-ФЗ в части санкций".

Со 2 сентября 2010 года нарушение порядка представления налоговой декларации, выразившееся в несоблюдении электронной формы, наказывается по самостоятельному основанию, закрепленному в [ст. 119.1](#) НК РФ. Состав налогового правонарушения в [ст. 119.1](#) НК РФ заключается в несоблюдении порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в предусмотренных НК РФ случаях. В формулировке данного состава сразу обращают на себя внимание три квалифицирующих признака налогового правонарушения. Во-первых, лицо подлежит привлечению к ответственности за непредставление в электронном виде как налоговой декларации, так и расчета (расчета авансового платежа, расчета сбора, расчета налогового агента). Во-вторых, ответственность распространяется только на лиц, в отношении которых электронная форма представления налоговой отчетности является обязательной. В-третьих, для целей [ст. 119.1](#) НК РФ под порядком представления налоговой декларации понимается способ представления налоговой декларации. В связи с этим объективная сторона характеризуемого правонарушения ограничивается исключительно несоблюдением электронной формы. При этом если декларация, переданная по телекоммуникационным каналам связи, не соответствует установленному формату, не подписана надлежащим образом, содержит ошибки или иным образом в части содержания и (или) оформления дает налоговому органу возможность на законных основаниях отказать в ее приеме, то такие действия не образуют состава правонарушения по [ст. 119.1](#) НК РФ. В судебной практике аналогичный подход, в частности, иллюстрирует [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 19 марта 2013 года по делу N А49-5219/2012.

Отличительной особенностью объективной стороны налогового правонарушения по [ст. 119.1](#) НК РФ также является то, что привлечение к ответственности не зависит от момента представления налоговой отчетности - в пределах установленного срока или по его истечении. Предположим, что налогоплательщик по НДС, отчитываясь за первый квартал 2014 года, в срок до 24 часов 21 апреля (20 апреля 2014 года - воскресенье) направил налоговую декларацию в налоговый орган по почте с описью вложения, а 22 апреля передал документ в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Иными словами, налогоплательщик дважды представил одну и ту же налоговую декларацию: в первый раз - в установленный срок, но ненадлежащим способом, во второй раз - надлежащим способом, но за рамками установленного срока для подачи налоговых деклараций. На наш взгляд, в первом случае действия налогоплательщика охватываются объективной стороной налогового правонарушения по [ст. 119.1](#) НК РФ. Вместе с тем декларация считается представленной в срок, что исключает привлечение к ответственности по [п. 1 ст. 119](#) НК РФ при повторной ее подаче в электронной форме. Однако учитывая то обстоятельство, что налогоплательщик исправил допущенное нарушение на следующий же день, воспользовавшись правильным способом подачи налоговой декларации, представляется, что налоговому органу будет затруднительно доказать в его действиях наличие вины. Напомним, что в соответствии с [п. 2 ст. 109](#) НК РФ отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения исключает возможность его привлечения к налоговой ответственности. Более того, отправка налоговой декларации по почте в последние несколько часов до истечения установленного срока могла быть вызвана объективными, не зависящими от воли налогоплательщика причинами, например к этому могли привести неполадки в системе электронного документооборота между налогоплательщиком, оператором и налоговым органом.

Если же представить ситуацию с несколько иными обстоятельствами - налогоплательщик по НДС подает декларацию за первый квартал 2014 года на бумажном бланке позже 21 апреля 2014 года, то есть с нарушением как срока, так и порядка представления декларации, в таком случае при отсутствии обстоятельств, исключающих привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения согласно [ст. 109](#) НК РФ, налогоплательщик может одновременно понести наказание и по [п. 1 ст. 119](#), и по [ст. 119.1](#) НК РФ.

Остановимся подробнее на субъектах налогового правонарушения, то есть лицах, на которых возложена обязанность представлять формы налоговой отчетности только в электронном виде. Как при случае было упомянуто выше, круг таких участников налоговых правоотношений расширился с 1 января 2014 года за счет включения в него практически всех лиц, уплачивающих НДС. Согласно [п. 3 ст. 80](#) НК РФ применение электронной формы при передаче в налоговый орган налоговых деклараций и расчетов выступает

обязательным условием для:

а) налогоплательщиков, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;

б) вновь созданных (в том числе при реорганизации) организаций, численность работников которых превышает 100 человек;

в) налогоплательщиков, отнесенных к категории крупнейших в соответствии со [ст. 83](#) НК РФ и [Критериями](#) отнесения организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях (утв. Приказом ФНС России от 16 мая 2007 года N ММ-3-06/308@);

г) плательщиков НДС (в том числе являющихся налоговыми агентами), а также при выставлении покупателям счетов-фактур с выделенной суммой НДС - лиц, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщиков, связанных с исчислением и уплатой НДС; лиц, не являющихся плательщиками НДС; и плательщиков НДС, реализующих товары (работы, услуги), операции по реализации которых не подлежат обложению НДС.

Санкция за налоговое правонарушение по [ст. 119.1](#) НК РФ составляет 200 рублей и, как представляется, призвана в первую очередь выполнять дисциплинирующую функцию, играя роль негативного стимула к сокращению заявителем времени на подготовку и подачу документов налоговой отчетности за счет автоматизации названных процессов и использования преимуществ передачи данных в удаленном режиме. В рамках утвержденного Правительством РФ [Плана](#) по совершенствованию налогового администрирования предусматривается повысить привлекательность электронной формы представления налоговой отчетности путем продления сроков ее подачи на 10 дней для электронных форматов и только на 5 дней - для деклараций (расчетов) на бумажных носителях (распоряжение Правительства РФ от 10 февраля 2014 года N 162-р <264>).

<264> [Распоряжение](#) Правительства РФ от 10 февраля 2014 года N 162-р "Об утверждении плана мероприятий ("дорожной карты") "Совершенствование налогового администрирования".

Статья 119.2. Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения

Комментарий к [статье 119.2](#)

Особая разновидность простого товарищества, известная как инвестиционное товарищество, была введена в 2012 году Федеральным [законом](#) от 28 ноября 2011 года N 335-ФЗ "Об инвестиционном товариществе" <265> (далее - Закон об инвестиционном товариществе).

<265> Собрание законодательства РФ. 2011. N 49. Ст. 7013.

Инвестиционное товарищество представляет собой объединение вкладов двух и более лиц для осуществления инвестиционной деятельности. Важно заметить, что инвестиционное товарищество не является юридическим лицом. В то же время в качестве участников товарищества могут выступать только юридические лица, как коммерческие, так и некоммерческие <266>.

<266> [Ст. 3](#) Закона об инвестиционном товариществе.

Налоговый учет инвестиционного товарищества ведет особый его участник - уполномоченный управляющий товарищ <267>. В качестве налоговой отчетности уполномоченный товарищ представляет в налоговый орган по месту своего учета расчет финансового результата инвестиционного товарищества в сроки, установленные для подачи декларации по налогу на прибыль <268>.

<267> [Пункт 3 ч. 3 ст. 4](#) Закона об инвестиционном товариществе.

<268> [Подпункт 3 п. 4 ст. 24.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

В соответствии с комментируемой [статьей](#) в случае если при камеральной проверке налоговый орган выяснит, что данные, содержащиеся в расчете неверны, то уполномоченный товарищ будет привлечен к налоговой ответственности и должен будет уплатить штраф в размере 40 тыс. руб.

Умышленное отражение недостоверных сведений в расчете инвестиционного товарищества является квалифицированным составом данного налогового правонарушения и влечет за собой штраф в размере 80 тыс.

руб.

По общим налоговым обязательствам товарищи несут солидарную ответственность, но только в случае если у самого инвестиционного товарищества недостаточно средств <269>.

<269> [Часть 2 ст. 14](#) Закона об инвестиционных товариществах; [пункт 1.1 ст. 46](#) НК РФ.

Нам неизвестно о каких-либо судебных спорах налогоплательщиков с судебными органами, касающихся фактов недостоверного отражения сведений в расчете инвестиционного товарищества. Причинами этого могут быть:

- налоговые органы за все время существования данной нормы (с 1 января 2012 года) не выявляли случаев отражения уполномоченными товарищами недостоверных сведений в расчете инвестиционного товарищества либо

- инвестиционное товарищество как форма объединения юридических лиц крайне непопулярна среди российских предпринимателей.

Второе представляется более правдоподобным. И в самом деле с момента принятия [Закона](#) об инвестиционных товариществах (то есть за последние два года) было создано очень небольшое число таких объединений. К такому выводу можно прийти, ознакомившись с судебной практикой по спорам с участием инвестиционных товариществ. В справочно-правовой системе "КонсультантПлюс" на момент подготовки данного комментария удалось найти примерно 15 судебных дел, в качестве одной из сторон в которых выступало инвестиционное товарищество. На данный момент среди юристов нет единого мнения о том, почему инвестиционное товарищество не прижилось в российском праве.

Таким образом, можно говорить о том, что [ст. 119.2](#) в ее нынешнем виде практически не используется в правоприменительной практике и является, по сути, "мертвой" нормой.

Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения

Комментарий к [статье 120](#)

В [ст. 120](#) Налогового кодекса Российской Федерации устанавливается ответственность за грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения. С 1 января 2014 года из [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ исключено указание на субъект правонарушения. В предыдущей редакции данной [статьи](#) субъектами налогового правонарушения, привлекаемыми к ответственности, являлись организации и индивидуальные предприниматели. Данное утверждение подтверждается [Постановлением](#) ФАС Волго-Вятского округа от 15 октября 2012 года N A29-259/2012 <270>.

<270> Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

В настоящее время выделяют три вида ответственности за грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения:

- за грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, которое было совершено в течение одного налогового периода;

- за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, которое было совершено в течение более одного налогового периода;

- за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, которое повлекло занижение налоговой базы.

Согласно [ст. 53](#) Налогового кодекса РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

В первоначальную редакцию [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ <271> был включен также и [четвертый пункт](#), предусматривавший ответственность за нарушение правил составления налоговой декларации, выразившееся в несвоевременном или неправильном отражении в декларации доходов и расходов налогоплательщика, источников доходов, исчисленной суммы налога и (или) других данных, связанных с исчислением и уплатой налога. Данный [пункт](#) был исключен Федеральным [законом](#) от 9 июля 1999 года N 154-ФЗ <272>. В настоящее время в Государственной Думе Российской Федерации рассматривается [законопроект](#) N 460262-6 "О внесении изменения в статью 120 части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (об установлении налоговой ответственности за выплаты доходов физическим лицам без оформления трудового договора). Данный [законопроект](#) предусматривает введение пятого пункта в [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ, который предусматривал бы налоговую ответственность за выплаты доходов физическим лицам без оформления трудового договора (за данное правонарушение устанавливается штраф в размере 20 тыс. руб.).

<271> Собрание законодательства РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

<272> Собрание законодательства РФ. 1999. N 28. Ст. 3487.

Согласно [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается:

- отсутствие первичных документов;
- отсутствие счетов-фактур;
- отсутствие регистров бухгалтерского учета или налогового учета;
- систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета;
- систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций;
- систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.

Первичный документ является первым свидетельством произошедших фактов деятельности и составляется в момент совершения хозяйственной операции. Первичный документ подтверждает юридическую силу произведенной хозяйственной операции. Он устанавливает ответственность отдельных исполнителей за выполненные ими хозяйственные операции. К первичным документам относятся: кассовый ордер, накладная, справка, акт и т.п.

Для большинства первичных документов введены унифицированные формы (например, для документов по учету основных средств, труда, торговых операций, денежных расчетов). В случае если официальная форма документа не введена, организация сама разрабатывает такую форму.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются: наименование документа; дата составления документа; наименование экономического субъекта, составившего документ; содержание факта хозяйственной жизни; величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения; наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события; подписи лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц <273>.

<273> Федеральный [закон](#) от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" // Собрание законодательства РФ. 2011. N 50. Ст. 7344.

Вопрос отнесения счета-фактуры к первичным документам является до сих пор дискуссионным. В Налоговом [кодексе](#) РФ понятия "первичный документ" и "счет-фактура" приводятся через запятую. Счет-фактура сам по себе не обозначает какую-либо хозяйственную операцию, он является приложением к собственно первичному документу.

Согласно [ст. 169](#) Налогового кодекса РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг) сумм налога к вычету. Счет-фактура может быть составлен и выставлен как на бумажном носителе, так и в электронной форме. Счет-фактура необходим для получения вычета по НДС, но получение вычета по одному лишь счету-фактуре в отсутствие акта или накладной является неправомерным (из данного правила имеются исключения).

Регистр бухгалтерского учета является элементом организации бухгалтерского учета на предприятии: он предназначен для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются: наименование регистра; наименование экономического субъекта, составившего регистр; дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр; хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета; величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения; наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра; подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Согласно [ст. 314](#) Налогового кодекса РФ аналитическими регистрами налогового учета являются сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированные в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы. Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронной форме и (или) на любых машинных носителях.



В соответствии с [Определением](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 18 января 2001 года N 6-О <274> положения [п. 1 и 3 ст. 120](#) и [п. 1 ст. 122](#), определяющие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий, что не исключает возможности их самостоятельного применения на основе оценки судом фактических обстоятельств конкретного дела и с учетом конституционно-правового смысла составов налоговых правонарушений.

-----  
<274> [Собрание законодательства РФ](#). 2001. N 10. Ст. 995.

В [п. 41](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее - ВАС РФ) от 28 февраля 2001 года N 5 <275> указано, что [п. 2 ст. 108](#) Налогового кодекса РФ закрепляет принцип однократности привлечения лица к ответственности за совершение конкретного правонарушения. В связи с этим при рассмотрении споров, связанных с привлечением к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, судам необходимо исходить из того, что ответственность за данное нарушение установлена [п. 3 ст. 120](#) Налогового кодекса РФ. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, чем указано в [абз. 3 п. 3 ст. 120](#) Налогового кодекса РФ, организация-налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную [ст. 122](#) Налогового кодекса РФ.

-----  
<275> Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Данной позиции придерживались и арбитражные суды, однако в связи с изданием [Постановления](#) Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" [Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 года N 5 утратило силу. В настоящее время какие-либо разъяснения о порядке применения [п. 3 ст. 120](#) и [ст. 122](#) Налогового кодекса РФ отсутствуют.

В то же время в [Постановлении](#) Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 года N 5 упомянут именно [п. 3 ст. 120](#) Налогового кодекса РФ (а не вся ст. 120 Налогового кодекса РФ). Принимая это во внимание, отдельные суды (например, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 31 августа 2007 года N А56-550/2006) признают правомерным одновременное привлечение налогоплательщиков к ответственности по [п. 2 ст. 120](#) и [ст. 122](#) Налогового кодекса РФ.

Судебная практика указывает на то, что для привлечения к ответственности по [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ необходимо наличие как самого деяния, так и вины в его совершении. В случае непредставления запрашиваемых документов в срок, определенный налоговым органом, в связи с их хищением, порчей вследствие пожара, затоплением или при иных обстоятельствах отсутствуют как квалифицирующий признак рассматриваемого правонарушения, так и вина в его совершении. Данное утверждение подтверждается [Постановлениями](#) ФАС Уральского округа от 12 января 2004 г. N [Ф09-4799/03-АК](#) и от 9 сентября 2004 г. N [Ф09-3717/04-АК](#).

В [решении](#) ВАС РФ от 11 сентября 2009 г. N 9513/09 указано, что книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, является документом налогового учета, и в данном случае порядок заверения книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей следует отнести к ее форме. Следовательно, нарушение обязанности заверения в установленном порядке книги в налоговом органе не может приравниваться к отсутствию регистра налогового учета и, следовательно, не образует состава правонарушения, ответственность за которое предусмотрена [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение предусмотрены [гл. 16](#) Налогового кодекса РФ. Нарушение срока заверения в налоговом органе книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей не образует объективную сторону состава налоговых правонарушений, содержащихся в указанной главе Налогового кодекса РФ. Таким образом, за несвоевременное заверение в налоговом органе книги не предусмотрена ответственность, указанная в [гл. 16](#) Налогового кодекса РФ <276>. Данной позиции придерживается и ФНС России в [письме](#) от 16 августа 2011 года N АС-4-3/13352@.

-----  
<276> [Письмо](#) ФНС России от 16 августа 2011 года N АС-4-3/13352@ "О применении налоговой ответственности в отношении налогоплательщика, применяющего УСН и нарушившего обязанность заверения в установленный срок Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, в налоговом органе" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

В [решении](#) Арбитражного суда г. Москвы от 25 апреля 2008 года N А40-63923/07-75-386 указано, что необоснованное применение налоговых вычетов не является нарушением правил ведения бухгалтерского учета

или неправильным учетом объектов налогообложения. Данное нарушение не образует объективную сторону правонарушения, предусмотренного [п. 3 ст. 120](#) Налогового кодекса РФ.

Согласно [Постановлению](#) ФАС Поволжского округа от 3 марта 2006 года N А12-23978/05-С51 налоговая декларация не является документом бухгалтерской отчетности. В связи с этим ошибки и неточности, допущенные в ней, не могут квалифицироваться как налоговое правонарушение, предусмотренное [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ.

В [Постановлении](#) ФАС Северо-Западного округа от 2 апреля 2002 года N А56-28416/01 указано, что книга покупок и книга продаж не являются первичными учетными и расчетными документами. Отсутствие книги покупок и книги продаж или их непредставление налоговому органу не может служить основанием для привлечения к ответственности по [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ.

Налоговая [карточка](#) по учету доходов и налога на доходы физических лиц, утвержденная Приказом МНС России от 1 ноября 2000 года N БГ-3-08/379 "Об утверждении форм отчетности по налогу на доходы физических лиц", является первичным документом налогового учета. Поэтому отсутствие налоговых карточек по учету доходов и налога на доходы физических лиц не является грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, ответственность за которое предусмотрена [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ. В связи с тем что в [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ не указано однозначно, что под первичными документами понимаются в том числе и первичные документы налогового учета, а содержание указанной нормы не исключает понимания под первичными документами только документов бухгалтерского учета, привлечение к ответственности в данном случае недопустимо <277>.

<277> [Письмо](#) МНС РФ от 12 мая 2004 года N 14-3-03/1712-6 "О Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 7 октября 2003 года N 4243/03" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Также в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 10 декабря 2012 года по делу N А41-38958/11 по поводу вопроса о привлечении к налоговой ответственности в соответствии с [п. 3 ст. 120](#) Налогового кодекса РФ за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения налоговому органу было отказано в доначислении налога на прибыль и НДС, соответствующих сумм пеней, в том числе по налогу на доходы физических лиц, а также по решению суда были отменены налоговые санкции.

Требования налогоплательщика были удовлетворены, поскольку спорное оборудование и отделочные материалы были полностью использованы при производстве работ и отнесены на расходы. Факт выполнения строительных работ подтвержден вступившим в законную силу решением суда. Также не было доказано наличие оснований для привлечения налогоплательщика к ответственности по [п. 3 ст. 120](#) Налогового кодекса РФ. Право на применение вычетов по НДС подтверждено решением суда.

В [ст. 100.1](#) Налогового кодекса РФ предусматривается порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях. В данной статье указано, что дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушениях рассматриваются в порядке, предусмотренном [ст. 101](#) Налогового кодекса РФ. Также указано, что дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушениях, за исключением правонарушений, предусмотренных [ст. 120, 122 и 123](#) Налогового кодекса РФ, рассматриваются в порядке, предусмотренном [ст. 101.4](#) Налогового кодекса РФ <278>.

<278> [Постановление](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Кроме этого, в случае, если не выставляется авансовый счет-фактура, налоговые органы имеют право оштрафовать налогоплательщика за грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения по [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ.

Если показатели представленной декларации не соответствуют данным, полученным в рамках обмена информацией между налоговыми органами государств - участников Таможенного союза ЕврАзЭС, проверяющие налоговые органы имеют право привлечь налогоплательщика к ответственности согласно [п. 9 ст. 2](#) Протокола от 11 декабря 2009 года "О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе" <279>. Однако факт несоответствия данных не является основанием для начисления штрафа, данное основание не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. При наличии состава правонарушения в соответствии со [ст. 120](#) или [122](#) Налогового кодекса РФ к налогоплательщикам могут применяться меры ответственности на основании указанных норм.

<279> Собрание законодательства РФ. 2010. N 40. Ст. 4987.

В [ст. 113](#) Налогового кодекса РФ предусматривается срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. В соответствии с указанным положением лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных [ст. 120](#) и [122](#) Налогового кодекса РФ.

Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных [ст. 120](#) и [122](#) Налогового кодекса РФ.

В [Постановлении](#) ФАС Дальневосточного округа от 1 октября 2012 года N Ф03-3647/2012 указано, что в Налоговом кодексе РФ отсутствует понятие длящихся налоговых правонарушений. Указанная выше [статья](#) исчисляет трехлетний срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения либо со дня его совершения, либо со следующего дня после окончания налогового периода. Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных [ст. 120](#) и [122](#) Налогового кодекса РФ. Однако в порядке надзора [Постановлением](#) Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 года N 16061/12 данное [Постановление](#) отменено, дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Амурской области.

В случае если налоговым органом в ходе проведения проверок налоговых агентов выявлены факты отсутствия учета объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц в разрезе каждого физического лица, организация подлежит привлечению к ответственности, предусмотренной [ст. 120](#) Налогового кодекса РФ, за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения <280>.

<280> [Письмо](#) ФНС России от 29 декабря 2012 года N АС-4-2/22690 "О налоговых проверках" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

В [Кодексе](#) РФ об административных правонарушениях существует схожая статья, которая устанавливает ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности.

Субъектами правонарушения, предусмотренного [ст. 15.11](#) Кодекса РФ об административных правонарушениях, могут быть руководитель организации как лицо, ответственное за организацию бухгалтерского учета и отчетности, или главный бухгалтер, ответственный за ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности предусматривает наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 2000 до 3000 руб.

Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается занижение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета, искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов.

Должностные лица освобождаются от административной ответственности за административные правонарушения, предусмотренные [ст. 15.11](#) Кодекса РФ об административных правонарушениях, в случае представления уточненной налоговой декларации и уплаты на основании такой налоговой декларации неуплаченных сумм налогов и сборов, а также соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных [п. 3, 4 и 6 ст. 81](#) Налогового кодекса РФ (исправление ошибки в установленном порядке, включая представление пересмотренной бухгалтерской отчетности, до утверждения бухгалтерской отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке).

Статья 121. Исключена. - Федеральный [закон](#) от 09.07.1999 N 154-ФЗ.

Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)

Комментарий к [статье 122](#)

В [статье 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации <281> устанавливается ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора). Вина налогоплательщика является обязательным элементом состава данного налогового правонарушения. В соответствии с [Постановлением](#) ФАС Поволжского округа от 30.03.2006 N [A12-29806/05-C51](#) <282> и ФАС Дальневосточного округа от 06.04.2006 N [Ф03-А04/06-2/738](#) факт неуплаты налога в установленный срок сам по себе не является достаточным условием

для применения ответственности по [статье 122](#) Налогового кодекса РФ, если налоговый орган не доказал вину налогоплательщика.

-----  
<281> Собрание законодательства РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

<282> Доступ к этому и последующим судебным решениям через СПС "КонсультантПлюс".

В настоящее время выделяется один вид ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора): неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения, предусмотренного [статьей 129.3](#) Налогового кодекса РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

В [пункте 3 статьи 122](#) Налогового кодекса РФ устанавливается квалифицированный вид ответственности по той же статье: деяния, предусмотренные [пунктом 1 статьи 122](#) Налогового кодекса РФ, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

В первоначальной редакции статьи 122 Налогового кодекса РФ был включен также и [второй пункт](#), предусматривавший ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы или иного неправильного исчисления налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. Данный [пункт](#) утратил силу в связи с принятием Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003 N 61-ФЗ <283>.

-----  
<283> Собрание законодательства РФ. 2003. N 22. Ст. 2066.

В соответствии со [статьей 53](#) Налогового кодекса РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Субъектами ответственности по [статье 122](#) Налогового кодекса РФ являются: организации, физические лица, индивидуальные предприниматели.

Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, в случае выставления счета-фактуры может быть привлечен к ответственности по [статье 122](#) Налогового кодекса РФ за неуплату налога на добавленную стоимость, только в случае если он является плательщиком данного налога. В соответствии с Постановлениями Президиума ВАС РФ от 14.11.2006 N 7623/06 и ФАС Московского округа от 30.11.2009 N КА-А40/12713-09 налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не являются плательщиками налога на добавленную стоимость, в связи с этим привлечение к ответственности является незаконным.

Необходимым условием для привлечения налогоплательщика к ответственности по [пункту 1 статьи 122](#) Налогового кодекса РФ является наличие недоимки по налогу. Данное утверждение подтверждается [Постановлением](#) ФАС Московского округа от 25.12.2012 N А40-8306/12-90-40 и [Постановлением](#) ФАС Московского округа от 06.11.2012 N А40-536/12-140-3.

В соответствии с [Определением](#) ВАС РФ от 13.11.2012 N ВАС-11039/12 привлечение организации к налоговой ответственности за неуплату налога на основании [пункта 1 статьи 122](#) Налогового кодекса РФ признано судом недопустимым в связи с тем, что организация представила уточненную налоговую декларацию с исчисленным к уплате налогом, уплатила налог и сумму пеней до завершения камеральной налоговой проверки по данной налоговой декларации.

Согласно [Определению](#) ВАС РФ от 23.11.2012 N ВАС-14764/12 применение налогоплательщиком заниженных цен по сделкам с взаимозависимым лицом привело к занижению налоговой базы по налогу на прибыль и НДС. Установив занижение налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость вследствие применения обществом по сделкам с взаимозависимым лицом цен, отклоняющихся на 20% от уровня рыночных, инспекция приняла решение о доначислении обществу налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, определив налоговые обязательства общества исходя из рыночных цен расчетным путем, а также произвела начисление соответствующих сумм пеней и штрафа.

Не оспаривая правомерность доначисления налогов и пеней, общество считало неправомерным решение инспекции в части привлечения к ответственности на основании [пункта 1 статьи 122](#) Налогового кодекса РФ, поскольку положения [статьи 40](#) Налогового кодекса Российской Федерации не предусматривают возможности наложения штрафных санкций при определении инспекцией налоговой базы расчетным путем в порядке названной статьи Налогового кодекса РФ.

Суд отказал налогоплательщику в удовлетворении его заявления. Применение обществом заниженных цен по сделкам с взаимозависимым лицом привело к занижению налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость. Поскольку указанные действия образуют состав правонарушения, ответственность за которое установлена [пунктом 1 статьи 122](#) Налогового кодекса РФ, суд кассационной инстанции признал правомерным привлечение общества к налоговой ответственности в виде взыскания штрафа. [Статья 40](#)



Налогового кодекса РФ устанавливает принцип определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения, в то время как виды правонарушений и ответственности за их совершение регламентируются [главой 16](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

В [статье 100.1](#) Налогового кодекса РФ предусматривается порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях. В данной статье указано, что дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушений рассматриваются в порядке, предусмотренном [статьей 101](#) Налогового кодекса РФ. Также указано, что дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушениях, за исключением правонарушений, предусмотренных [статьями 120, 122 и 123](#) Налогового кодекса, рассматриваются в порядке, предусмотренном [статьей 101.4](#) Налогового кодекса РФ.

Дела о правонарушениях, предусмотренных [статьями 120, 122 и 123](#) Налогового кодекса РФ, могут быть рассмотрены исключительно в порядке, предусмотренном [статьей 101](#) Налогового кодекса РФ <284>.

<284> [Постановление](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

В соответствии с [пунктом 26](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" применение положений [пунктов 3 и 4 статьи 81](#) Налогового кодекса РФ, которая предусматривает освобождение налогоплательщика от ответственности в случае самостоятельного обнаружения и исправления им в установленном указанными нормами порядке допущенных при составлении налоговой декларации ошибок, судам необходимо исходить из того, что в данном случае речь идет об ответственности, предусмотренной [пунктом 3 статьи 120](#) "Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения" и [статьей 122](#) "Неуплата или неполная уплата сумм налога" Налогового кодекса РФ. Однако [Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 утратило силу в связи с изданием [Постановления](#) Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57. В настоящее время не известны дальнейшие разъяснения Пленума ВАС РФ по данному вопросу.

Не признается правонарушением неуплата или неполная уплата ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков сумм налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков или других неправомерных действий (бездействия), если они вызваны сообщением недостоверных данных (несообщением данных), повлиявших на полноту уплаты налога, иным участником консолидированной группы налогоплательщиков, привлеченным к ответственности в соответствии со [статьей 122.1](#) Налогового кодекса РФ.

В соответствии с [Постановлением](#) ФАС Московского округа от 25.10.2012 N А40-124075/11-90-514 ответственность, предусмотренная [пунктом 1 статьи 122](#) Налогового кодекса РФ, наступает только в случае неуплаты или неполной уплаты налога на прибыль по результатам налогового периода. Если авансовый платеж по налогу на прибыль не был внесен или не в полной мере был внесен, ответственность по [пункту 1 статьи 122](#) Налогового кодекса РФ не может быть применена. Также в соответствии с [пунктом 16](#) информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71 взыскание с налогоплательщика штрафа, предусмотренного [статьей 122](#) Налогового кодекса РФ, является неправомерным в случае невнесения или неполного внесения авансового платежа по какому-либо налогу. В связи с тем что в [статье 122](#) Налогового кодекса РФ прямо указывается на наступление ответственности в случае неуплаты или неполной уплаты сумм налога, в рассматриваемой ситуации данная ответственность не может быть применена.

В соответствии с [пунктом 42](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, состав правонарушения, предусмотренный [статьей 122](#) Налогового кодекса РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты конкретного налога. Если же у налогоплательщика имеется переплата налога в более поздние периоды по сравнению с тем периодом, когда возникла задолженность, налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, предусмотренной [статьей 122](#) Налогового кодекса РФ, только при соблюдении им условий, определенных [пунктом 4 статьи 81](#) Налогового кодекса РФ.

Необходимо отметить, что [Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 утратило силу в связи с изданием [Постановления](#) Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Государственные органы и судебная система руководствовались в своих действиях касательно применения [статьи 122](#) Налогового кодекса РФ [Постановлением](#) Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5. Данное утверждение подтверждается [письмом](#) Минфина России от 29.09.2005 N 03-02-07/1-251, которое ссылается на [пункт 42](#)

Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5. В [письме](#) Минфина России от 29.09.2005 N 03-02-07/1-251 указано, что в случае если на момент подачи в налоговый орган заявления о внесении изменений в налоговую декларацию имелась переплата по тому же налогу и налогоплательщиком подано заявление в этот налоговый орган о зачете суммы излишне уплаченного налога на основании [пункта 5 статьи 78](#) Налогового кодекса РФ, а также если эта переплата перекрывает или равна недоимке, то оснований для привлечения налогоплательщика к ответственности, предусмотренной [статьей 122](#) Налогового кодекса РФ, не имеется.

Также в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 25.12.2012 N А40-8306/12-90-40 указано, что, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, состав правонарушения, предусмотренного [статьей 122](#) Налогового кодекса РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты конкретного налога.

В соответствии с [Постановлением](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 25.07.2012 N А46-17303/2011 для освобождения от налоговой ответственности по [пункту 1 статьи 122](#) Налогового кодекса РФ при представлении уточненной налоговой декларации налогоплательщик должен на день ее представления иметь переплату по данному налогу, которая перекрывает сумму налога, подлежащую уплате по уточненной декларации, а в случае наличия недоимки на день подачи уточненной декларации налогоплательщик должен до ее подачи уплатить налог и пени за просрочку уплаты налога.

Если показатели представленной декларации не соответствуют данным, полученным в рамках обмена информацией между налоговыми органами государств Таможенного союза ЕврАзЭС, проверяющие налоговые органы имеют право привлечь налогоплательщика к ответственности согласно [п. 9 статьи 2](#) Протокола от 11 декабря 2009 г. "О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе" <285>. Однако факт несоответствия данных не является основанием для начисления штрафа, данное основание не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. При наличии состава правонарушения в соответствии со [статьей 120](#) или [статьей 122](#) Налогового кодекса РФ к налогоплательщикам могут применяться меры ответственности на основании указанных норм.

-----  
<285> Собрание законодательства РФ. 2010. N 40. Ст. 4987.

В соответствии с письмами Минфина России от 06.09.2006 N [03-06-01-02/35](#), от 27.06.2006 N [03-06-01-02/28](#) и [письмом](#) ФНС России от 10.11.2006 N ММ-6-21/1094@ государственная регистрация соответствующих прав на объекты недвижимого имущества является обязательной. Однако она носит заявительный характер, если учитываемые на счете бухгалтерского учета 08 объекты недвижимого имущества, права на которые длительное время не регистрируются в соответствии с законодательством, фактически используются организацией для производства продукции, оказания услуг или управленческих нужд. Указанное имущество должно подлежать обложению налогом на имущество организаций, поскольку такие факты, в соответствии с действующим законодательством, должны рассматриваться как уклонение от налогообложения.

При установлении фактов неуплаты налога на имущество организаций в связи с уклонением от государственной регистрации прав на объекты недвижимого имущества при проведении контрольных мероприятий налоговыми органами рекомендовано путем обращения в суд привлекать таких налогоплательщиков к уплате налога на имущество организаций и применять предусмотренные [статьей 122](#) Налогового кодекса РФ меры ответственности при совершении умышленного налогового правонарушения.

В соответствии с [Определением](#) Конституционного Суда РФ от 18 января 2001 г. N 6-О <286> положения [пунктов 1 и 3 статьи 120](#) и [пункта 1 статьи 122](#), определяющие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий, что не исключает возможности их самостоятельного применения на основе оценки судом фактических обстоятельств конкретного дела и с учетом конституционно-правового смысла составов налоговых правонарушений.

-----  
<286> Собрание законодательства РФ. 2001. N 10. Ст. 995.

В [пункте 41](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 <287> указано, что [пункт 2 статьи 108](#) Налогового кодекса РФ закрепляет принцип однократности привлечения лица к ответственности за совершение конкретного правонарушения. В связи с этим при рассмотрении споров, связанных с привлечением к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, судам необходимо исходить из того, что ответственность за данное нарушение установлена [пунктом 3 статьи 120](#) Налогового кодекса РФ. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным

основаниям, чем указано в абзаце третьем пункта 3 статьи 120 Налогового кодекса РФ, организация-налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную статьей 122 Налогового кодекса РФ.

<287> Доступ к этому и последующим решениям через СПС "КонсультантПлюс".

Данной позиции придерживались и суды в своем делопроизводстве, однако Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 утратило силу в связи с изданием Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации". В настоящее время нет дальнейших разъяснений Пленума ВАС РФ по поводу применения пункта 3 статьи 120 и статьи 122 Налогового кодекса РФ.

В то же время в Постановлении Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 упомянут именно пункт 3 статьи 120 Налогового кодекса РФ. Принимая это во внимание, отдельные суды (например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31 августа 2007 г. N А56-550/2006) признают правомерным одновременное привлечение налогоплательщиков к ответственности по пункту 2 статьи 120 Налогового кодекса РФ и статье 122 Налогового кодекса РФ.

Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120 и 122 Налогового кодекса РФ.

Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 Налогового кодекса РФ.

В Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 1 октября 2012 г. N Ф03-3647/2012 указано, что в Налоговом кодексе РФ отсутствует понятие длящихся налоговых правонарушений. Указанная выше статья исчисляет трехлетний срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения либо со дня его совершения, либо со следующего дня после окончания налогового периода. Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120 и 122 Налогового кодекса РФ. Однако в порядке надзора Постановлением Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. N 16061/12 данное Постановление отменено, дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Амурской области.

Статья 122.1. Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником

Комментарий к статье 122.1

Комментируемая статья устанавливает ответственность за сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником. Ответственность за совершение данного правонарушения была введена с 1 января 2012 года в связи с включением в состав части первой и части второй комментируемого Кодекса на основании Федерального закона от 16 ноября 2011 года N 321-ФЗ <288> положений о консолидированной группе налогоплательщиков.

<288> Федеральный закон от 16 ноября 2011 года N 321-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" // СЗ РФ. 2011. N 47. Ст. 6611.

Объектом рассматриваемого правонарушения выступают общественные отношения, связанные с уплатой налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков (см. гл. 3.1 НК РФ и комментарий к ней, а также гл. 25 НК РФ).

Субъектом данного правонарушения могут быть участники консолидированной группы налогоплательщиков, кроме ответственного участника такой группы (см. п. 2 ст. 25.2 НК РФ и комментарий к указанной статье).

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного комментируемой статьей, может быть представлена действием - сообщением недостоверных данных, необходимых для уплаты налога на прибыль организаций, либо бездействием - несообщением таких данных. Следует подчеркнуть, что объективная сторона данного правонарушения носит материальный характер, т.е. ответственность наступает только при условии, что указанные действия (бездействие) повлекли определенные последствия - неуплату или неполную уплату налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков. Материальный характер

объективной стороны правонарушения предполагает также установление причинно-следственной связи между деянием и его последствиями. Так, если будет установлено, что в силу договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков на лице, привлекаемом к ответственности на основании комментируемой [статьи](#), не лежало обязанности предоставить соответствующие данные либо будет установлено, что ответственный участник соответствующей группы получил их из иных источников до истечения сроков исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, то состава правонарушения, предусмотренного комментируемой [статьей](#), не возникает.

Субъективная сторона рассматриваемого правонарушения представлена виной, которая может иметь форму неосторожности - по [п. 1 комментируемой статьи](#) либо умысла - по [п. 2](#). В зависимости от вины устанавливается и размер взыскания (штрафа). Так, при неосторожности согласно [п. 1 комментируемой статьи](#) штраф установлен в размере 20% от неуплаченной суммы налога. Если же правонарушение было совершено умышленно, то размер штрафа, в соответствии с [п. 2](#), составляет уже 40% от неуплаченной суммы налога.

Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов

Комментарий к [статье 123](#)

### 1. Объект правонарушения.

Объектом налогового правонарушения, предусмотренного [ст. 123](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), являются отношения, связанные с исполнением налоговым агентом своих обязанностей по исчислению, удержанию с налогоплательщиков сумм налогов и их перечислению в бюджет государства.

Общественная опасность данного деяния состоит в нарушении процесса финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципального образования и, как следствие, в неполучении бюджетами публично-правовых образований причитающихся им сумм налогов.

### 2. Субъект правонарушения.

Субъектами налогового правонарушения являются только налоговые агенты. Особенность рассматриваемого правонарушения обусловлена статусом налогового агента как субъекта налоговых правоотношений.

#### 2.1. О статусе налогового агента.

В соответствии с [подп. 2 ст. 9](#) НК РФ участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами.

Согласно [п. 1 ст. 24](#) НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Отметим, что в соответствии со [ст. 10](#) Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - БК РФ) бюджетная система включает федеральный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации, местные бюджеты, а также бюджеты государственных и территориальных государственных внебюджетных фондов. Указанное изменение призвано прежде всего унифицировать использование бюджетной терминологии.

Согласно [п. 2 ст. 24](#) НК РФ налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено НК РФ. Обеспечение и защита прав налоговых агентов осуществляются в порядке, предусмотренном для обеспечения и защиты прав налогоплательщиков.

Содержание обязанностей налоговых агентов представляется несколько иным, нежели у налогоплательщиков. Применительно к рассматриваемому налоговому правонарушению нас интересует обязанность правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства ([подп. 1 п. 3 ст. 24](#) НК РФ).

Из буквального толкования данной нормы следует, что предметом анализируемого правонарушения являются именно денежные средства. Удержать налог можно при наличии соответствующего источника в виде находящихся в распоряжении налогового агента денежных средств, подлежащих выплате налогоплательщику. Поэтому при оплате труда налогоплательщика в натуральной форме удержать подлежащий уплате налог невозможно. В таком случае налоговый агент должен письменно сообщить налогоплательщику и в налоговый орган по месту своего учета о том, что налог не может быть удержан ([подп. 2 п. 3 ст. 24](#) НК РФ).

Согласно [п. 5 ст. 226](#) НК РФ при невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму НДФЛ налоговый агент обязан не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог на доходы физических лиц и о сумме налога. В этом случае исчисление, декларирование и уплату НДФЛ налогоплательщик осуществляет самостоятельно.

Налоговым агентам рекомендовано сообщать в налоговые органы по месту своего учета о невозможности



удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика по [форме N 2-НДФЛ](#) "Справка о доходах физического лица за 20\_\_ год" <289>.

<289> См.: [п. 2](#) Приказа ФНС России от 17 ноября 2010 года N ММВ-7-3/611@ // Доступ из СПС "КонсультантПлюс"; [письмо](#) Минфина России от 27 октября 2011 года N 03-04-06/8-290 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

За несообщение указанной информации инспекция вправе привлечь налогового агента к ответственности по [п. 1 ст. 126](#) НК РФ.

По мнению Минфина России, изложенному в [письме](#) от 17 ноября 2010 года N 03-04-08/8-258, невозможность удержать налог возникает, например, в случае выплаты дохода в натуральной форме или возникновения дохода в виде материальной выгоды. На практике бывают также иные ситуации, когда налог удержать невозможно. Например, если организация на основании решения суда производит физическим лицам выплату сумм задолженности по заработной плате в размерах, определенных в судебном решении без учета сумм НДФЛ.

Таким образом, при привлечении налогового агента к ответственности по [ст. 123](#) НК РФ юридическое значение имеет возможность удержания налога. При этом причины невозможности удержания налога значения не имеют.

В [письме](#) Минфина России от 12 марта 2013 года N 03-04-06/7337 рассмотрена ситуация, когда налоговый агент в конце одного налогового периода выплачивает физическим лицам доходы в натуральной форме, а в начале следующего налогового периода - денежные средства. В таком случае налоговый агент обязан удержать ранее не удержанные суммы НДФЛ за счет любых денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику, до отправки сообщения согласно [п. 5 ст. 226](#) НК РФ. После письменного сообщения о невозможности удержать налог обязанность у налогового агента по удержанию соответствующих сумм НДФЛ прекращается. С этого момента обязанность по уплате налога возлагается на физическое лицо.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги на соответствующие счета Федерального казначейства. Данное правило корреспондирует с нормой [п. 3 ст. 45](#) НК РФ, согласно которой налоги подлежат зачислению непосредственно на соответствующий счет Федерального казначейства, а также согласуется с положениями [ст. 166.1](#) БК РФ.

Налоговый агент должен исполнять свою обязанность по исчислению, удержанию, перечислению налога в бюджет лично, не возлагая данную обязанность на других лиц. Как следует из [Постановления](#) ФАС СКО от 25 - 27 июля 2003 года N Ф08-2218/2003-824А, обязанность по уплате соответствующих налогов возникает в силу императивных норм налогового законодательства, носит публично-правовой характер и гражданско-правовой режим по установлению прав и обязанностей, предусмотренный [ГК](#) РФ, не применяется в налоговых правоотношениях. Поэтому налоговый агент не может в договоре с физическими лицами предусматривать условие, в соответствии с которым все налоги уплачиваются в бюджет физическим лицом. Позднее Минфин России в своих письмах от 25 апреля 2011 года N 03-04-05/3-292, от 28 декабря 2012 года N 03-04-05/10-1452 высказывает аналогичную позицию: налоговый агент не вправе отказаться от выполнения своих функций и переложить обязанность по уплате НДФЛ на физическое лицо, которому он выплачивает доход, в том числе и по договорам гражданско-правового характера. Отсюда следует вывод, что даже при наличии в договоре условия о том, что физическое лицо рассчитывает и уплачивает налог самостоятельно, организация или индивидуальный предприниматель все равно будут признаваться налоговыми агентами, а значит, и отвечать за неуплату или удержание налога по [ст. 123](#) НК РФ.

Детальную информацию о том, какие именно лица признаются налоговыми агентами, содержится во второй части НК РФ. Важно отметить, что привлечение к налоговой ответственности по [ст. 123](#) НК РФ не зависит от вида налога, который уплачивает налоговый агент. Вид налога имеет значение при определении порядка исполнения обязанности налогового агента, а значит, определении момента совершения правонарушения.

## 2.2. Налоговый агент по уплате НДФЛ.

Согласно [п. 1 ст. 226](#) НК РФ налоговыми агентами в целях исчисления НДФЛ признаются: 1) российские организации; 2) индивидуальные предприниматели; 3) нотариусы, занимающиеся частной практикой; 4) адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты (налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями); 5) обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации.

Исчисление и уплата НДФЛ производятся налоговыми агентами в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых они являются, за некоторыми исключениями, прямо поименованными в [п. 2 ст. 226](#) НК РФ.

Необходимо помнить, что исчисление суммы НДФЛ налоговым агентом производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

Не следует путать налоговых агентов с организациями или физическими лицами, от которых налогоплательщик получает доход, с "источниками выплаты доходов налогоплательщикам". Само по себе наличие статуса источника выплаты доходов не предполагает обязанности удержать и перечислить в бюджет налог с этих доходов. Только в случаях, прямо предусмотренных во второй части НК РФ, источник выплаты доходов признается налоговым агентом.

#### 2.3. Налоговый агент по уплате НДС.

Налоговыми агентами по НДС признаются лица:

1) при приобретении товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации (п. 1, 2 ст. 161 НК РФ, письма Минфина России от 19 октября 2011 года N 03-07-08/291, от 1 марта 2013 года N 03-07-09/6141);

2) при аренде, покупке федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и (или) муниципального имущества у органов государственной власти и управления и (или) органов местного самоуправления либо аренде указанного имущества у казенных учреждений (п. 3 ст. 161 НК РФ);

3) при продаже конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда, бесхозных ценностей, клада и скупленных ценностей, а также ценностей, которые перешли по праву наследования государству. Исключение составляет реализация имущества (имущественных прав) должников, признанных банкротами: в этом случае налоговыми агентами являются покупатели такого имущества (имущественных прав) (п. 4 ст. 161 НК РФ);

4) при приобретении имущества (имущественных прав) должника, признанного банкротом в соответствии с законодательством (п. 4.1 ст. 161 НК РФ);

5) при реализации в качестве посредника с участием в расчетах товаров (работ, услуг, имущественных прав) иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах Российской Федерации (п. 5 ст. 161 НК РФ);

6) при наличии статуса собственника судна на 46-й календарный день после перехода права собственности к заказчику строительства судна, если до этой даты судно не было зарегистрировано в Российском международном реестре судов (п. 6 ст. 161 НК РФ).

#### 2.4. Налоговый агент по уплате налога на прибыль организаций.

Налоговыми агентами по налогу на прибыль в силу специфики налога на доходы организаций являются только организации. Исполнить обязанности налогового агента по налогу на прибыль организация обязана, если она:

1) выплачивает иностранной организации доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с ее постоянным представительством в Российской Федерации (п. 4 ст. 286 НК РФ);

2) является российской организацией и выплачивает дивиденды налогоплательщикам - российским организациям (п. 2 ст. 275, п. 5 ст. 286 НК РФ). Это один из тех случаев, когда во второй части НК РФ прямо предусмотрено, что при выплате дивидендов источник их выплаты признается налоговым агентом.

Сумма налога определяется отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов.

Следует обратить внимание на тот факт, что во всех случаях под организациями понимаются юридические лица, наделенные таковым статусом в соответствии с законом. Возможны случаи, когда российские организации не наделены статусом юридических лиц. Например, в соответствии со ст. 8 Федерального закона от 12 января 1996 года N 10-ФЗ "О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности" профсоюзные организации могут осуществлять деятельность без образования юридического лица. Вместе с тем у них могут работать по трудовому договору физические лица. В такой ситуации профсоюзы не могут считаться субъектами данного налогового правонарушения.

Налоговыми агентами также признаются организации и индивидуальные предприниматели, которые применяют специальные режимы в виде УСН, ЕНВД, ЕСХН, патентной системы налогообложения или освобождены от уплаты НДС согласно ст. 145 и 145.1 НК РФ. Такой вывод следует из норм ст. 161 НК РФ, писем Минфина России от 30 декабря 2011 года N 03-07-14/133, от 5 октября 2011 года N 03-07-14/96.

Также отметим, что на период с 1 октября 2013 года до 1 января 2017 года в НК РФ установлено исключение из вышеприведенных правил о перечне лиц, признаваемых налоговыми агентами. Оно действует при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав для организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи. В том случае, если их приобретает лицо, указанное в п. 7 ст. 161 НК РФ, обязанностей налогового агента у него не возникает.

#### 2.5. Особенности статуса налогового агента.

Налогоплательщиком является лицо, получившее доход. Однако в случаях, установленных законом, налог платит не налогоплательщик, а так называемый посредник между налогоплательщиком и налоговым органом. Особенность данного налогового правонарушения состоит в том, что обязанность по уплате налога лежит на

налогоплательщике, в то время как обязанность по его исчислению, удержанию и перечислению возлагается на налогового агента.

По смыслу [подп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ](#), [абз. 2 п. 2](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57 <290> обязанность налогоплательщика (иностранной организации, физического лица) по уплате налога не считается исполненной до удержания налога. Следовательно, при неудержании налоговым агентом налога обязанность по его уплате несет налогоплательщик.

<290> [Постановление](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Действующее законодательство о налогах и сборах не предусматривает, что налоговый агент должен отчуждать свое имущество в пользу бюджета во исполнение налоговых обязательств налогоплательщика (иностранной организации или физических лиц).

Такой вывод следует также из [абз. 6 п. 2](#) Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 22 января 2004 года N 41-О <291>: исполнение налоговым агентом обязанности перечисления налога заключается в совершении действий по перечислению налогов в бюджет от своего имени и за счет тех денежных средств, которые им были удержаны из сумм произведенных выплат налогоплательщику. Как указал суд, "само представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика - представляемого лица. Следовательно, по правовому смыслу отношений по представительству уплата соответствующих сумм должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, то есть за счет его собственных средств.

<291> [Определение](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 22 января 2004 года N 41-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО "Сибирский Тяжпромэлектропроект" и гражданки Тарасовой Г.М. на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

В [письме](#) Минфина России от 12 августа 2013 года N 03-08-05/32574 также содержится разъяснение, что налоговые агенты не вправе за счет собственных средств вместо средств налогоплательщика уплачивать суммы налога с доходов иностранной организации от источников в Российской Федерации.

При анализе данной точки зрения получается, что налоговый агент может быть привлечен к ответственности, даже если он уплатил налог, но за счет собственных средств. Как справедливо отмечает Т.М. Медведева, такой подход фискальных органов и высших судов обусловлен тем, что уплата налоговым агентом налога за счет собственных средств свидетельствует о неисполнении им прямой обязанности - удержания с дохода налогоплательщика суммы налога, а ее неисполнение - это налоговое правонарушение, предусмотренное [ст. 123 НК РФ](#) <292>.

<292> Медведева Т.М. [Пленум ВАС о последствиях неисполнения](#) налоговым агентом своих обязанностей // НДС: проблемы и решения. 2013. N 10. С. 12 - 21.

## 2.6. Об ответственности.

Помимо прав и обязанностей, налоговый статус предусматривает рассмотрение вопроса об ответственности налоговых агентов.

На основании [п. 5 ст. 24 НК РФ](#) за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации, в частности за нарушение законодательства о налогах и сборах установлена ответственность [ст. 123 НК РФ](#).

По общему правилу, установленному [п. 4 ст. 108 НК РФ](#), привлечение налогового агента - организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее руководителя (иное лицо, выполняющее в организации управленческие функции) при наличии достаточных оснований от административной, уголовной, иной предусмотренной законом ответственности.

Вместе с тем в [Кодексе](#) Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ) аналогичный состав отсутствует.

Однако считаем необходимым отметить, что если предусмотренное [ст. 123 НК РФ](#) деяние совершается физическим лицом, то ответственность по [ст. 123 НК РФ](#) будет иметь место в случае отсутствия в деянии признаков преступления ([п. 3 ст. 108 НК РФ](#)).

Так, при неисполнении той же обязанности по исчислению, удержанию, перечислению сумм налога в

личных интересах в крупном и особо крупном размере налоговый агент подлежит уголовной ответственности в соответствии со [ст. 199.1](#) Уголовного кодекса Российской Федерации.

В завершение рассматриваемого вопроса о субъекте следует упомянуть, что привлечение налогового агента к ответственности по [ст. 123](#) НК РФ не освобождает его от обязанности удержать и перечислить в бюджет сумму налога ([п. 5 ст. 108](#) НК).

### **3. Субъективная сторона правонарушения.**

Диспозиция [ст. 123](#) НК РФ не дает прямого ответа на вопрос, при наличии какой формы вины субъект привлекается к налоговой ответственности.

В теории существует мнение, что неперечисление или неполное перечисление ранее удержанных сумм налога характеризуется виной только в форме умысла <293>.

<293> Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. Ю.А. Крохиной. М., 2003. С. 329.

Нам представляется, что в подобном случае, когда законодателем не сделан акцент на конкретной форме вины, субъективная сторона анализируемого деяния характеризуется наличием как умышленной, так и неосторожной формы вины.

Такой вывод согласуется также с существующей судебной арбитражной практикой. Так, еще в 2002 году ФАС СЗО в [Постановлении](#) от 1 апреля 2002 года N А56-9860/01 указал: "форма вины, умысел или неосторожность не влияют на квалификацию налогового правонарушения, ответственность за совершение которого предусмотрена [ст. 123](#) НК РФ, но может быть учтена при определении меры ответственности". Такой же вывод суды делают и в настоящее время. В частности, был отклонен довод налогового агента о том, что "поскольку вина должностных лиц в установленном законодательством порядке не установлена, то отсутствует и вина налогового агента" <294>. Суд признал совершение виновного, противоправного деяния, выразившегося в невыполнении обязанности по перечислению в бюджет в установленный НК РФ срок суммы удержанного НДФЛ.

<294> [Постановление](#) ФАС Дальневосточного округа от 26 июня 2013 года N Ф03-2123/2013 по делу N А51-20828/2012 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Также из анализа судебной практики следует, что форма вины не принимается судами во внимание при отсутствии денежных средств у налогового агента <295>, при отсутствии в решении налогового органа сведений о вине налогового агента <296>.

<295> [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 29 марта 2013 года по делу N А27-15023/2012 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<296> [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 10 октября 2012 года по делу N А03-19107/2011 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

### **4. Объективная сторона правонарушения.**

Необходимо обратить внимание, что [название статьи](#) и ее диспозиция имеют содержательное несоответствие. Вместе с этим, на наш взгляд, нарушения законодательной техники здесь нет, поскольку в диспозиции конкретизируется, в чем именно состоит невыполнение налоговым агентом своей обязанности.

Объективная сторона налогового правонарушения по [ст. 123](#) НК РФ состоит в бездействии, то есть в невыполнении налоговым агентом возложенных на него НК РФ обязанностей, и выражается в неправомерном неудержании и (или) неперечислении (неполном удержании и (или) перечислении) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом.

Буквальное толкование диспозиции [ст. 123](#) НК РФ предполагает следующие возможные варианты противоправного поведения налогового агента:

1) налоговый агент не исчислил сумму налога налогоплательщика, которую он должен был исчислить, в результате чего налог не был удержан и не был перечислен в бюджет;

2) налоговый агент исчислил сумму налога налогоплательщика, но не удержал ее, в результате чего налог не был перечислен в бюджет;

3) налоговый агент исчислил неполную сумму налога, удержал неполную сумму налога, поэтому перечислил неполную сумму налога;

4) налог исчислен, удержан, но в бюджет не перечислен;

5) налоговый агент исчислил неполную сумму налога, удержал неполную сумму налога, но не перечислил ее в бюджет.

Исходя из взаимосвязи положений [ст. 24](#) и [123](#) НК РФ следует вывод о том, что неперечисление сумм налога в бюджет влечет ответственность налогового агента вне зависимости от того, какие действия (удержание



или неуплата) этому предшествовали.

Поэтому привлечение к ответственности по [ст. 123](#) НК РФ правомерно не только за совокупность (неправомерное неисчисление, неуплата и перечисление, неполное исчисление, уплата и перечисление), но и за отдельно взятое деяние, предусмотренное [ст. 123](#) НК РФ: либо неисчисление, либо неуплата, либо перечисление, либо неполное исчисление, неполное уплата, неполное перечисление.

В теории бездействие налогового агента в виде перечисления является в данных деликтных отношениях основным понятием. Действие по уплате налога имеет факультативное значение, т.к. предполагается, что налог должен быть вообще уплачен налоговым агентом <297>. Так, по словам В.А. Николаева, "законодатель предусмотрел ответственность налогового агента лишь за одну его обязанность - обязанность по перечислению соответствующих налогов, тем самым подчеркивая ее значимость. Две другие обязанности, по всей видимости, выполняют второстепенное правовое значение" <298>.

<297> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. [Налоговая ответственность](#). Применение гл. 16 Налогового кодекса РФ "Виды налоговых правонарушений". Сложные вопросы (из практики налогового консультирования) / Под ред. А.В. Брызгалова [Электронный ресурс] // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<298> Николаев В.А. Ответственность налоговых агентов. С кого взыскать налог, не перечисленный налоговым агентом в бюджет? // Арбитражная налоговая практика. 2002. N 4. С. 34.

Говоря об объективной стороне налогового правонарушения, важно обратить внимание на тот факт, что ответственность применяется непосредственно за перечисление налогов. Если налог был перечислен в полном объеме, но с нарушением указания кода бюджетной классификации, то оснований для применения ответственности по [ст. 123](#) НК РФ не имеется.

Как указывается в [Постановлении](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 12 марта 2009 года N Ф04-1367/2009(1886-А45-29), это обусловлено тем, что неправильное указание налоговым агентом кода бюджетной классификации при уплате НДС при наличии иных правильных данных, позволяющих идентифицировать платеж, и при реальном поступлении налога в соответствующий бюджет не образует задолженности по налоговым платежам. Неправильное указание кода бюджетной классификации не наносит ущерба бюджету, с учетом текстовой информации, имеющейся в платежном документе, не препятствует зачислению платежей по назначению. Аналогичной позиции придерживается Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в [Определении](#) от 27 ноября 2009 года N ВАС-15334/09 по делу N А08-2333/08-9.

Не образует состава налогового правонарушения по [ст. 123](#) НК РФ допущение ошибок в платежном поручении о перечислении налога. Так, налоговая инспекция привлекла налогового агента к ответственности по [ст. 123](#) НК РФ, поскольку по лицевому счету у него числилась недоимка по НДС. Недоимка образовалась в связи с тем, что в квитанциях в графе "назначение платежа" было указано "НДС", но не конкретизировано, что денежные средства были перечислены им как налоговым агентом.

Как указал суд, признавая решение налогового органа недействительным, отсутствие в квитанциях указания на то, что НДС уплачивается налоговым агентом, не привело к возникновению у налогоплательщика задолженности перед бюджетом. Кроме того, [НК РФ](#) не содержит в качестве основания для признания налога неуплаченным наличие недоимки по лицевому счету налогоплательщика как налогового агента ([Постановление](#) ФАС ЦО от 27 июля 2006 года N А64-4132/05-22).

В 2010 году диспозиция [ст. 123](#) НК РФ была дополнена словами: "в установленный настоящим Кодексом срок...".

Именно из этой фразы налоговые органы <299>, а вслед за ними и суды <300> делают вывод о том, что [ст. 123](#) НК РФ установлена ответственность за несвоевременное перечисление в бюджет удержанного налога. По нашему мнению, суды неверно толкуют данную норму в связи со следующим:

1) приведенный вывод прямо не следует из диспозиции [ст. 123](#) НК РФ. В статье сказано: "Неправомерное неуплата и (или) перечисление (неполное уплата и (или) перечисление) сумм налога, подлежащего уплате и перечислению налоговым агентом", а не подлежащего;

2) ответственность за несвоевременную уплату налогов не установлена, поэтому необоснованным представляется установление ответственности налогового агента за несвоевременное перечисление удержанных сумм налога;

3) по сути речь идет о дополнении НК РФ новым составом правонарушения: несвоевременное перечисление удержанного налога. Однако вызывает сомнение, что дополнение диспозиции тремя словами ("в установленный срок") можно толковать как дополнение НК РФ новым составом налогового правонарушения;

4) в связи с таким толкованием возникла ситуация, когда два различных состава правонарушения (перечисление и несвоевременное перечисление) приравнены и за их нарушение установлена одна мера ответственности. Однако не учтено, что причиненный этими нарушениями вред совершенно различен: в случае перечисления - денежные средства не поступили в бюджет, а в случае несвоевременного перечисления -

поступили, но в более поздние сроки;

5) в случае, когда налоговый агент несвоевременно перечислил НДС в бюджет, отсутствует факт невыполнения обязанности, поскольку обязанность по выполнению перечисления выполнена.

<299> [Письмо](#) ФНС России от 26 февраля 2007 года N 04-1-02/145@ // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<300> [Определение](#) Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 апреля 2013 года N ВАС-4904/13 по делу N А45-21317/2011 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс"; [Определение](#) Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 октября 2013 года N ВАС-14547/13 по делу N А67-3212/2012 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Указанное толкование повлекло массовое привлечение налоговых агентов к ответственности за задержку в перечислении НДС в несколько дней, штрафы исчисляются от величины сумм налогов, подлежащих перечислению, и достигают миллионов рублей.

По мнению судей Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, важен именно тот факт, что налог не поступил, а причины, по которым произошло несвоевременное перечисление, не имеют значения.

Поэтому привлечение налогового агента к ответственности по [ст. 123](#) НК РФ возможно и в случае перечисления налога на один день позже установленного НК РФ срока.

4.1. Момент совершения налогового правонарушения.

Правонарушение, предусмотренное [ст. 123](#) НК РФ, считается совершенным в момент окончания срока уплаты налога, то есть на следующий день после окончания срока, установленного для выполнения налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налога.

Соответственно, срок давности исчисляется со дня совершения налогового правонарушения, а не со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода ([Определение](#) Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 марта 2013 года N ВАС-2675/13 по делу N А07-23366/2011).

4.2. Соотношение ответственности налогового агента по [ст. 120](#), [122](#), [123](#) НК РФ.

В практике нередко возникают вопросы о том, можно ли привлечь к ответственности налогового агента за неуплату налога.

Состав "неуплата налога" является отдельным видом налогового правонарушения, предусмотренным [ст. 122](#) НК РФ.

По нашему мнению, если из Налогового кодекса Российской Федерации прямо не следует, какая норма подлежит применению, то необходимо руководствоваться общеправовыми принципами. Поскольку существует специальный состав налогового правонарушения, предусматривающий ответственность налогового агента, то нужно руководствоваться именно принципом приоритета специальной нормы над общей.

Есть судебные решения, косвенно поддерживающие данный подход. Так, суд <301> указал, что к ответственности за неуплату (неполную уплату) налога по [ст. 122](#) НК РФ могут быть привлечены только налогоплательщики, но не налоговые агенты (в случае неисполнения агентами своих обязанностей).

<301> [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 15 июля 2009 года по делу N А55-1641/08 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Кроме этого, существуют решения Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и иных судов, в которых сделан вывод о том, что неправильная квалификация налогового правонарушения является основанием для признания решения налогового органа в части привлечения к ответственности недействительным <302>.

<302> [Постановление](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 5 февраля 2013 года N 11890/12 по делу N А80-346/2011 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс"; [Постановление](#) ФАС Дальневосточного округа от 18 июня 2013 года N Ф03-6628/2012 по делу N А80-189/2012 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

[Статьей 120](#) НК РФ предусмотрена ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. В силу [п. 3 ст. 120](#) НК РФ под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается, кроме отсутствия документов, систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций.

Подобная ситуация разрешается аналогично вышеизложенной позиции. Кроме этого, в судебной практике существует позиция о том, что непривлечение налогового агента к ответственности обусловлено тем, что хозяйственная операция по удержанию налога не совершалась, а значит, она не может быть отражена в учете <303>.

-----  
<303> [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 18 августа 2008 года N Ф09-5817/08-С2 по делу N А60-33337/07 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

4.3. Документы, подтверждающие перечисление, удержание налога.

Перечисление налога может быть подтверждено главной книгой, налоговыми карточками, лицевым счетом налогового агента по НДС, открытым в налоговом органе, расчетными ведомостями по зарплате и т.п.

Следует отметить, что согласно [подп. 4 п. 2 ст. 310](#) НК РФ у налогового агента отсутствует обязанность удерживать налог с доходов иностранной организации, если такие доходы в соответствии с международными договорами (соглашениями) в Российской Федерации не подлежат налогообложению. При этом НК РФ предусмотрено, что данная норма применяется при условии предъявления налоговому агенту подтверждения постоянного местонахождения иностранной организации.

Существует разъяснение официальных органов о том, что если на момент выплаты дохода иностранной организации российская организация - источник выплаты дохода не располагает подтверждением, предусмотренным [п. 1 ст. 312](#) НК РФ, то на основании [ст. 310](#) НК РФ она обязана произвести удержание налога у источника выплаты дохода.

При этом Управление ФНС по г. Москве <304> исходит из [п. 5.3 разд. II](#) Методических рекомендаций по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных Приказом МНС России от 28 марта 2003 года N БГ-3-23/150, где разъяснено о форме, содержании и порядке оформления и представления таких документов. В частности, при отсутствии каких-либо реквизитов в документах, подтверждающих постоянное местопребывание в иностранном государстве и предусмотренных для обязательного отражения в таких документах, указанные документы не могут являться основанием для применения положений Соглашения об избежании двойного налогообложения.

-----  
<304> [Письмо](#) УФНС России по г. Москве от 23 января 2006 года N 20-12/3476 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

В соответствии со [ст. 24, 289](#) и [310](#) НК РФ налоговые агенты обязаны в установленные сроки представлять в налоговый орган по месту своего учета информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период.

[Форма](#) налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов утверждена Приказом МНС России от 14 апреля 2004 года N САЭ-3-23/286@. [Инструкция](#) по заполнению формы налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов утверждена Приказом МНС России от 3 июня 2002 года N БГ-3-23/275 (далее - Инструкция).

Согласно [Инструкции](#) налоговый расчет составляется в отношении любых выплат доходов от источников в Российской Федерации в пользу иностранной организации. Поэтому в случае применения положений международных договоров Российской Федерации налоговый агент не освобождается от обязанности представления в налоговые органы по окончании отчетного (налогового) периода налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов.

В 2013 году Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации <305> исходил из такого же понимания данного вопроса. Он признал правомерным привлечение налогового агента к ответственности по [ст. 123](#) НК РФ за удержание налога на доходы иностранной организации, поскольку документы, подтверждающие местонахождение иностранной организации, не соответствовали требованиям [Конвенции](#) и [п. 1 ст. 312](#) НК РФ.

-----  
<305> [Постановление](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16 апреля 2013 года N 15638/12 по делу N А56-48850/2011 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс"; [Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 29 июня 2012 года по делу N А32-30502/2010 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Вместе с тем существует также решение, согласно которому если подтверждение местонахождения иностранной организации на момент выплаты дохода отсутствовало, но было представлено позже, то налоговый агент привлечен к ответственности по [ст. 123](#) НК РФ за удержание налога нельзя <306>.

-----  
<306> [Постановление](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29 мая 2007 года N 1646/07 по делу N А40-5091/06-33-49 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс"; [Постановление](#) ФАС Московского округа от 8 апреля 2010 года N КА-А40/3115-10 по делу N А40-115092/09-126-758 // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

## 5. Налоговая санкция.

Характеризуя налоговую санкцию за совершение данного налогового правонарушения, следует отметить, что виновный субъект привлекается к уплате штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

Сумма штрафа подлежит увеличению или уменьшению с учетом правил, установленных [ст. 112](#) и [п. 3, 4 ст. 114](#) НК РФ.

В случаях неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым агентом налоговой обязанности важной проблемой является взыскание недоимки и пени. В соответствии с [п. 1](#) и [7 ст. 75](#) НК РФ при нарушении сроков уплаты налога агент должен уплатить пени. Как правило, налоговые органы взыскивают и недоимку, и пени, однако это зависит от того, удержала ли организация сумму налога на доходы физических лиц или нет.

Если налоговый агент налог удержал, но не перечислил его в бюджет, налоговые органы имеют право взыскать штраф, сумму недоимки, пени.

Если налоговый агент неправомерно не удержал и, соответственно, не перечислил сумму налога в бюджет, налоговые органы имеют право взыскать штраф, пени.

В [абз. 6 п. 2](#) Постановления N 57 отмечается: "вместе с тем, учитывая компенсационный характер пеней как платежа, направленного на компенсацию потерь государственной казны в результате неуплаты налога в срок, с налогового агента, не удержавшего налог из денежных средств налогоплательщика, могут быть взысканы пени за период с момента, когда налог должен был быть им удержан и перечислен в бюджет, до наступления срока, в который обязанность по уплате налога должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно по итогам соответствующего налогового периода".

В то же время предложенная формулировка вызывает сомнения, поскольку возможна ситуация, когда налогоплательщик уплатил налог, неправомерно не удержанный налоговым агентом, ранее срока, установленного законом для его уплаты.

Например, если налоговый агент не удержал НДФЛ за февраль 2014 года, то согласно вышеизложенной позиции Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации пени взыскиваются с него за период с 1 марта 2014 года по 15 июля 2015 года. Очевидно, с 15 июля 2015 года до фактической уплаты налога пени будут взыскиваться с налогоплательщика.

Если же налогоплательщик уплатит налог, например, 10 января 2015 года, то взыскание пеней с налогового агента до 15 июля 2015 года вряд ли будет соответствовать их компенсационному характеру (поскольку задолженность перед бюджетом уже будет погашена). Однако и прекращать начисление пеней 10 января 2015 года, по нашему мнению, не совсем правильно. В противном случае размер пеней, начисляемых налоговому агенту, будет зависеть от момента уплаты налога налогоплательщиком. По всей видимости, именно этим подходом и руководствовался Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, допуская рассматриваемую формулировку.

Подводя итог рассмотрению состава налогового правонарушения, предусмотренного [ст. 123](#) НК РФ, отметим, что в соответствии со [ст. 106](#), [108](#), [123](#) НК РФ в предмет доказывания по делам о взыскании санкций по [ст. 123](#) НК РФ входят: установление фактов выплаты дохода налогоплательщику, фактического удержания конкретных сумм налога и возможность такого удержания, а также установление обстоятельств неправомерности неперечисления сумм налога при наличии объективной возможности со стороны налогового агента осуществить перечисление налога.

Статья 124. Утратила силу. - Федеральный [закон](#) от 30.12.2001 N 196-ФЗ.

Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога

Комментарий к [статье 125](#)

Комментируемая [статья](#) Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает последствия такого вида налогового правонарушения, как несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога. Так, [ст. 125](#) НК РФ устанавливает штраф в размере 30 тысяч рублей за данный вид правонарушения.

В соответствии с [п. 1 ст. 77](#) НК РФ арест имущества признается способом обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов и представляет собой действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. При этом арест может быть наложен только на то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов. Основанием для произведения ареста имущества выступает неисполнение налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов. В то же время арест имущества может быть произведен только в случае



наличия у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Объектом правонарушения, предусмотренного в [ст. 125](#) НК РФ, является обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, в то время как объективной стороной правонарушения признается несоблюдение установленных [ст. 77](#) НК РФ ограничений, в соответствии с которыми не допускаются отчуждение, растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест.

Арест имущества не может являться средством обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, пеней, штрафа для физических лиц, в т.ч. и индивидуальных предпринимателей. Согласно [п. 3 ст. 77](#) НК РФ арест может быть применен только для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, пеней, штрафа за счет имущества налогоплательщика-организации. Кроме того, должны быть одновременно соблюдены следующие условия:

1. К моменту наложения ареста налоговый орган принял решение о взыскании налога, пеней, штрафа.

2. На счетах налогоплательщика-организации выявлена недостаточность или отсутствие денежных средств или его электронных денежных средств либо отсутствует информация о счетах налогоплательщика-организации или информация о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств.

Следовательно, субъектами такого вида налогового правонарушения, как несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога, могут выступать организации, являющиеся налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами. Субъективной стороной признается умысел либо неосторожность вне зависимости от формы вины.

[Ст. 77](#) НК РФ выделяет два вида ареста имущества - полный и частичный. [П. 2 ст. 77](#) НК РФ определил полный арест имущества как ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Частичным арестом является такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд в [Постановлении](#) от 30 января 2007 г. по делу N А47-5423/2006АК-32 определил, что в соответствии со [ст. 209](#) Гражданского кодекса Российской Федерации права владения, пользования и распоряжения составляют правомочия собственника в отношении своего имущества. Собственник вправе своим имуществом владеть, т.е. реально им обладать, пользоваться, извлекая из него выгоду, для которой имущество предназначено, и распоряжаться, т.е. определять его юридическую судьбу - передавать, дарить, сдавать в аренду, отдавать в залог и т.п. В связи с этим Суд признал действия, касающиеся передачи в аренду имущества, находящегося под арестом, совершенными в нарушение [п. 12 ст. 77](#) НК РФ, и квалифицировал их как несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа в [Постановлении](#) от 12 октября 2004 г. по делу N Ф09-4378/04-АК разъяснил, что действия по передаче в уставный капитал имущества, находящегося под арестом, совершены в нарушение [п. 12 ст. 77](#) НК РФ и содержат состав правонарушения, предусмотренного [ст. 125](#) НК РФ. Той же позиции придерживается Федеральный арбитражный суд Уральского округа в [Постановлении](#) от 14 декабря 2004 г. по делу N Ф09-5333/04-АК.

Также Федеральным арбитражным судом Уральского округа в [Постановлении](#) от 3 мая 2005 г. по делу N Ф09-1706/05-АК было установлено, что несоблюдением установленного [ст. 77](#) НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, признается передача имущества, на которое наложен арест, в качестве оплаты обыкновенных бездокументарных акций.

[П. 6 ст. 77](#) НК РФ закрепляет, что решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления. Следовательно, [ст. 125](#) НК РФ предусматривает ответственность за несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест решением налогового или таможенного органа. Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа, рассматривая дело N А15-260/2007 о привлечении Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы N 2 по Республике Дагестан предпринимателя к ответственности по [ст. 125](#) НК РФ, вынес [Постановление](#) от 15 октября 2007 г. N Ф08-6766/2007-2520А, в котором определил, что судебные инстанции обоснованно указали, что оснований для взыскания штрафных санкций по [ст. 125](#) НК РФ не имеется, поскольку арест на имущество налогоплательщика наложен следственными органами, а не налоговой инспекцией в порядке [ст. 77](#) НК РФ.

В соответствии с [п. 10 ст. 77](#) НК РФ при производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В этом протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее

аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности - их стоимости. В случае несоответствия протокола требованиям, указанным в **п. 10 ст. 77 НК РФ**, арест не может быть доказан и выводы о несоблюдении порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом не могут считаться обоснованными, что подтверждает Федеральный арбитражный суд Центрального округа в **Постановлении** от 9 декабря 2003 г. по делу N А09-5338/03-13.

**П. 12 ст. 77 НК РФ** устанавливает, что отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной **ст. 125 НК РФ** и (или) иными федеральными законами. Устанавливая привлечение виновных лиц к ответственности иными федеральными законами, законодатель отсылает нас к **п. 1 ст. 312 Уголовного кодекса Российской Федерации**, который закрепляет, что растрата, отчуждение, сокрытие или незаконная передача имущества, подвергнутого описи или аресту, совершенные лицом, которому это имущество вверено, а равно осуществление служащим кредитной организации банковских операций с денежными средствами (вкладами), на которые наложен арест, наказываются штрафом в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев, либо обязательными работами на срок до четырехсот восьмидесяти часов, либо принудительными работами на срок до двух лет, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет.

Федеральным **законом** от 23.07.2013 N 248-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации" был введен **п. 12.1 ст. 77 НК РФ**, согласно которому по просьбе налогоплательщика-организации, в отношении которого было принято решение о наложении ареста на имущество, налоговый орган вправе заменить арест имущества на залог имущества в соответствии со **ст. 73 НК РФ**.

Согласно **п. 2 ст. 73 НК РФ** залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо. **П. 4 ст. 73 НК РФ** устанавливает, что предмет залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству Российской Федерации, если иное не установлено ст. 73 НК РФ. Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору.

До принятия Федерального **закона** от 27.07.2010 N 229-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования" **ст. 125 НК РФ** предусматривала ответственность за несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения только тем имуществом, на которое наложен арест. Федеральный **закон** от 27.07.2010 N 229-ФЗ установил дополнительное основание для привлечения к ответственности, такое, как несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога.

Кроме того, Федеральным **законом** от 27.07.2010 N 229-ФЗ был изменен размер санкции, предусмотренной **ст. 125 НК РФ**. Ранее **ст. 125 НК РФ** предусматривала штраф в размере 10 тысяч рублей. Федеральным **законом** от 27.07.2010 N 229-ФЗ штраф был увеличен до 30 тысяч рублей.

Применение обеспечительной меры в виде залога регламентировано **п. 10 ст. 101 НК РФ**, согласно которому после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. **Подп. 1 п. 10 ст. 101 НК РФ** закрепляет, что такой обеспечительной мерой может быть запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа.

Запрет на отчуждение (передачу в залог) производится последовательно в отношении:

- недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг);
- транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений;
- иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов;
- готовой продукции, сырья и материалов.

При этом запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества каждой последующей группы применяется в

случае, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля

#### Комментарий к [статье 126](#)

Комментируемая [статья](#) содержится в главе 16 "Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение" Налогового кодекса Российской Федерации и указывает на санкции, которые будут применены к правонарушителю за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. С точки зрения административной ответственности данный состав правонарушения имеет свое закрепление в [ст. 15.6](#) КоАП РФ. В данном случае в специфике рассматриваемой нами [статьи](#) речь идет о налоговой ответственности за одноименное нарушение законодательства о налогах и сборах.

Данный состав можно квалифицировать в общем виде как виновно совершенное противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента или других лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Данный состав правонарушения определяется как формальный, поскольку общественно опасные последствия в его рамках подразумеваются, но установление их конкретного содержания не является обязательным для привлечения к ответственности.

Размер налогового штрафа устанавливается в абсолютном размере.

Объектом правонарушений, ответственность за которые предусмотрена данной [статьей](#), являются фискальные отношения (общественные отношения в сфере налогообложения и организации налогового контроля), которым причиняется ущерб. Данный состав можно квалифицировать как некое воспрепятствование законной деятельности налоговых органов.

Объективная сторона данного правонарушения, определенного нами как формальное, характеризуется фактом совершения противоправного деяния, а именно в [пункте 1 комментируемой статьи](#) таким деянием выступает непредставление в установленный срок в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах. Далее часть первая ограничивает состав содержащегося в ней правонарушения от иных статей НК РФ, а именно от [ст. 119](#), характеризующей непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества), от [ст. 129.4](#), регламентирующей неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках и представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках, а также от [ст. 129.6](#), идентифицирующей неправомерное непредставление уведомлений и представление недостоверных сведений в уведомлениях о контролируемых иностранных компаниях, об участии в иностранных компаниях. Более того, [пунктом первым](#) ограничивается объективная сторона от [пункта 1.1 данной статьи](#), которая, в свою очередь характеризуется как непредставление налоговому органу документов, предусмотренных [п. 5 ст. 25.15](#) (финансовая отчетность контролируемой иностранной компании или иные документы в случае ее отсутствия, а также аудиторское заключение по вышеупомянутой финансовой отчетности, если личный закон этой контролируемой иностранной компании устанавливает обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности) НК РФ, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями. Данное вынесение в [п. 1.1](#) такого состава представляется очень важным, поскольку если за [пункт 1](#) ответственность устанавливается в размере 200 рублей, то за совершение правонарушения, вынесенного в [п. 1.1](#), величина взыскания составляет сумму, превышающую штраф за нарушение по [п. 1](#) данной статьи в 500 раз, т.е. 100 000 рублей.

Таким образом, возникает вопрос о том, непредставление каких именно документов и (или) сведений может послужить основанием для привлечения к ответственности по данной [статье](#). В [письме](#) Министерства финансов Российской Федерации от 21 ноября 2012 г. N АС-4-2/19575@ "О доведении информации до налоговых органов" перечислен перечень документов, за непредставление которых возможно привлечение к ответственности в соответствии с [п. 1 ст. 126](#) НК РФ. Такими документами являются: 1) для организаций: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, аудиторское заключение или заключение ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов (если организации, в соответствии с федеральными законами, подлежат обязательному аудиту или обязательной ревизии), пояснительная записка; 2) для общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг): бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о целевом использовании полученных средств; 3) для государственных (муниципальных) учреждений: документы, входящие в состав бухгалтерской отчетности таких

учреждений в соответствии с [Приказом](#) Минфина России от 25.03.2011 N 33н "Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений". Также в данном [письме](#) содержится информация о том, что налоговые органы при определении размера штрафа по [п. 1 ст. 126](#) НК РФ должны руководствоваться полным перечнем документов, входящих в состав бухгалтерской отчетности конкретной организации, и определять сумму штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный (несвоевременно представленный) документ, который должен входить в состав бухгалтерской отчетности.

Объективная сторона [п. 2](#) характеризуется непредставлением в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике, отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные настоящим Кодексом, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, более того, такое деяние не должно содержать признаков правонарушения, регламентируемого [ст. 135.1](#) НК РФ (то есть непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам (счету инвестиционного товарищества) в налоговый орган). Санкции для данного состава правонарушения установлены в разных размерах: для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, - в размере 1000 рублей, а для организаций и индивидуальных предпринимателей - в размере, превышающем штраф к уплате физическим лицом в 10 раз, то есть 10 000 рублей.

Субъектом данного правонарушения выступает по [п. 1](#) налогоплательщик (лицо, на которое возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы), который может быть как плательщиком сбора непосредственно - физическое лицо, в том числе индивидуальный предприниматель (для физических лиц возраст привлечения к ответственности наступает по достижении 16 лет) или организация, - так и налоговым агентом (лицом, на которое возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ).

По [п. 1.1 комментируемой статьи](#) выделяется особый субъект - контролирующее лицо. По [п. 3 ст. 25.13](#) данный субъект определяется как физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации составляет более 25 процентов, а также физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10 процентов, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации (для физических лиц - включая супругов и несовершеннолетних детей) составляет более 50 процентов. [П. 5 ст. 25.13](#) также установлено, что контролирующим лицом организации может быть признано лицо, не отвечающее вышеприведенным признакам, но осуществляющее контроль над такой организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей.

Субъектами по [ч. 2 комментируемой статьи](#) признаются организации или индивидуальные предприниматели, а также физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями.

Субъективная сторона данного состава правонарушения может выражаться как в форме умысла, так и в форме неосторожности по всем пунктам.

К [статье 126](#) отсылает [статья 93](#), которая регламентирует истребование документов при проведении налоговой проверки в [пункте 4](#), то есть отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых во время проведения налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки влекут ответственность, предусмотренную [ст. 126](#) НК РФ. Что касается [ст. 93.1](#), регламентирующей истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках, она отсылает как к [ст. 126](#), так и к родственной ей [ст. 129.1](#) (комментируемой ниже). Так, в [п. 6 ст. 93.1](#) устанавливается, что отказ лица от представления истребуемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную [ст. 126](#) НК РФ, тогда как ответственность по [ст. 129.1](#) влечет неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) истребуемой информации. Четкое разграничение ответственности по двум статьям при непредставлении документов и информации контрагентом проверяемого налогоплательщика в порядке [ст. 93.1](#) НК РФ было введено с 1 января 2014 года. Мы полагаем, что законодатель внес изменения в статью, разграничив ответственность по [ст. 126](#) и [ст. 129.1](#) из-за противоречий, сложившихся в судебной практике по этому вопросу. Дело в том, что согласно ранее действовавшей редакции [п. 6 ст. 93.1](#) НК РФ непредставление документов, истребуемых у контрагента проверяемого налогоплательщика или у иных лиц, располагающих документами или информацией о деятельности такого налогоплательщика, влекло ответственность по [ст. 129.1](#) НК РФ, однако налоговые органы, несмотря на прямое указание на [ст. 129.1](#) в тексте Кодекса, за непредставление документов по требованию, выставленному на основании [ст. 93.1](#) НК РФ, привлекали виновных к ответственности по [п. 2 ст. 126](#) НК РФ. Что касается вышеупомянутых противоречий в практике, то ФАС Восточно-Сибирского округа в [Постановлении](#) от 17.03.2009 N А33-9821/08-Ф02-942/09 указал на неправомерность взимания штрафа по [п. 2 ст. 126](#) НК РФ в случае непредставления документов, истребуемых на основании [ст. 93.1](#) НК РФ, поскольку [ст. 93.1](#) НК РФ прямо предусмотрено привлечение к ответственности по [ст. 129.1](#) НК РФ. Аналогичной позиции придерживались и иные суды (см. [Постановления](#) ФАС Дальневосточного округа от 03.06.2013 N Ф03-6629/2012, ФАС Северо-Кавказского округа от 06.02.2013 N



[А15-1092/2012](#) ). Однако ФАС Московского округа в [Постановлении](#) от 22.07.2011 N КА-А40/7621-11 признал правомерность взыскания штрафа по [п. 2 ст. 126](#) НК РФ.

Можно предположить, что сведения, речь о которых идет в [ст. 126](#) НК РФ, носят документарный характер, тогда как под сведениями, упомянутыми в [ст. 129.1](#), можно понимать и сообщение сведений или информации устно. Однако, принимая во внимание применение комментируемой статьи к налоговым агентам, можно сказать, что [п. 2 ст. 230](#) указывает, что налоговыми агентами сведения представляются в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или на электронных носителях, а при численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 10 человек налоговые агенты могут представлять сведения на бумажных носителях. Также в [письме](#) Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 11 мая 2001 года N БГ-6-18/377@ указано, что при применении к налоговым агентам ответственности по [п. 1 ст. 126](#) НК РФ необходимо учитывать, что каждый документ (справка), касающийся конкретного налогоплательщика, является отдельным документом независимо от способа его представления в налоговый орган: на бумажном или магнитном носителе.

Статья 127. Исключена. - Федеральный [закон](#) от 09.07.1999 N 154-ФЗ.

Статья 128. Ответственность свидетеля

Комментарий к [статье 128](#)

Одним из участников налогового процесса является свидетель. Его место в налоговом процессе как свидетеля налогового правонарушения или, наоборот, как свидетеля правомерного поведения субъекта налогового права обусловлено особым, определяющим значением доказательственной базы для налогового деликтного права.

В соответствии с [подп. 12 п. 1 ст. 31](#) Налогового кодекса РФ налоговые органы вправе вызывать в качестве свидетелей физических лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, значимые для проведения налогового контроля. В иной редакции данная норма, по сути, воспроизведена в [п. 1 ст. 90](#) Налогового кодекса 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.

Свидетели могут использоваться на самых разных этапах контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Вот как об этом говорится в разработанных ФНС России рекомендациях по проведению налогового контроля <307>: для дачи свидетельских показаний могут быть вызваны физические лица в связи с уплатой (удержанием, перечислением) налогоплательщиками (налоговыми агентами) налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением налогоплательщиками (налоговыми агентами), а также иными обязанными лицами (банками, экспертами, переводчиками и иными лицами) законодательства о налогах и сборах.

<307> [Письмо](#) ФНС России от 17 июля 2013 года N АС-4-2/12837 "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Смоделировать определение свидетеля в налоговом праве возможно только после комплексного исследования норм Налогового [кодекса](#) РФ, составляющих этот институт налогового права, а также соответствующей правоприменительной практики - как административной, так и судебной.

Свидетель в налоговом праве - это физическое лицо, которому, прежде всего, могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие отношение к начатой налоговой проверке.

Очевидно, что необходимо сразу же определиться со свидетельским иммунитетом.

Во-первых, в соответствии с [п. 2 ст. 90](#) Налогового кодекса РФ не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

а) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

б) лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц.

К числу таких лиц российское законодательство относит: нотариусов ([ст. 16](#) Основ законодательства Российской Федерации о нотариате, утвержденных Верховным Советом Российской Федерации от 11 февраля 1993 года N 4462-1 <308>), аудиторов ([ст. 9](#) Федерального закона от 30 декабря 2008 года N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" <309>), адвокатов ([ст. 8](#) Федерального закона от 31 мая 2002 года N 63-ФЗ "Об

адвокатской деятельности и адвокатуры в Российской Федерации" <310>, священнослужителей (ст. 3 Федерального закона от 26 сентября 1997 года N 125-ФЗ "О свободе совести и о религиозных объединениях" <311>) и др.

<308> Российская газета. N 49. 13.03.1993.

<309> Собрание законодательства РФ. 2009. N 1. Ст. 15.

<310> Собрание законодательства РФ. 2002. N 23. Ст. 2102.

<311> Собрание законодательства РФ. 1997. N 39. Ст. 4465.

Во-вторых, само физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний, но только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации. Как известно, Конституция Российской Федерации (ст. 51) устанавливает, что никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников. Круг таких близких родственников определяется законом. Так, в соответствии со ст. 5 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации от 18 декабря 2001 года N 174-ФЗ <312> к близким родственникам относятся супруг, супруга, родители, дети, усыновители, усыновленные, родные братья и родные сестры, дедушка, бабушка и внуки.

<312> Собрание законодательства РФ. 2001. N 52 (ч. I). Ст. 4921.

В этой связи следует также обратить внимание на сформировавшуюся административную правоприменительную практику по вопросу о допустимости привлечения в качестве свидетелей заинтересованных лиц. В уже упоминавшихся рекомендациях ФНС России по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками, отмечается, что в качестве свидетелей могут выступать лица, не заинтересованные в исходе дела <313>. Если же в качестве свидетелей были опрошены лица, заведомо заинтересованные в исходе дела (например, проверяемый налогоплательщик - физическое лицо; директор, главный бухгалтер или иной представитель налогоплательщика-организации), протокол допроса такого лица может быть квалифицирован как документ, которым оформлены пояснения налогоплательщика (соответствующие полномочия налоговые органы реализуют в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ).

<313> Письмо ФНС России от 17 июля 2013 года N АС-4-2/12837 "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Некоторые участники налогового процесса могут быть привлечены для дачи свидетельских показаний. Так, в соответствии с п. 3 ст. 96 Налогового кодекса РФ "участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля". Согласно п. 5 ст. 98 Налогового кодекса РФ в случае необходимости понятые могут быть опрошены по обстоятельствам, связанным с проведением налогового контроля. В таких случаях в ходе получения свидетельских показаний лицо меняет свой процессуальный статус со специалиста или понятого на свидетеля.

Важной правовой характеристикой института свидетеля в налоговом процессе является то, что по общему правилу (п. 1 ст. 90 Налогового кодекса РФ) свидетель вызывается должностным лицом налогового органа для дачи показаний. Однако в отдельных случаях законодательство допускает, что показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания (п. 4 ст. 90 Налогового кодекса РФ). К таким случаям относятся болезнь, старость, инвалидность, из-за которых свидетель не в состоянии сам явиться в налоговый орган. Перечень таких уважительных обстоятельств является открытым, его может расширить по своему усмотрению должностное лицо налогового органа.

Определяя понятие свидетеля в налоговом процессе, важно отметить, что его показания только тогда будут иметь доказательственную силу, когда будут надлежащим образом оформлены. Показания свидетеля заносятся в протокол допроса свидетеля, форма которого приведена в приложении N 3 к Приказу ФНС России от 31 мая 2007 года N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах" <314>. Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний или за дачу заведомо ложных показаний (п. 5 ст. 90 НК РФ). Об осуществлении такого предупреждения делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

<314> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 20.08.2007. N 34.

Судебная практика в вопросе о надлежащем закреплении показаний свидетеля в налоговом процессе

исходит из того, что:

- во-первых, для того чтобы показания свидетеля отвечали признакам достоверности, они обязательно должны быть оформлены протоколом (например, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 22 февраля 2007 года по делу N Ф04-682/2007(31673-А46-19) <315>);

- во-вторых, только оформленный в соответствии с установленными [ст. 99](#) Налогового кодекса РФ требованиями протокол допроса свидетелей может стать надлежащим доказательством по делу в случае налогового спора (например, [Постановление](#) ФАС Дальневосточного округа от 29 декабря 2005 года N Ф03-А51/05-2/4552);

- в-третьих, из протокола допроса свидетеля должно явно следовать, в рамках какой процедуры были получены данные свидетельские показания, с какой целью и в ходе какой проверки был допрошен данный свидетель (например, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 9 марта 2006 г. N Ф04-966/2006(20299-А45-40) по делу N А45-8436/05-48/22);

- в-четвертых, суды не принимают в качестве доказательств по налоговым спорам свидетельские показания, зафиксированные в протоколе, если свидетель не был предупрежден об ответственности или в протоколе отсутствует соответствующая отметка (например, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 9 марта 2006 года N Ф04-966/2006(20299-А45-40) по делу N А45-8436/05-48/22, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2006 года по делу N Ф04-9750/2005(18846-А75-37)).

<315> Доступ к этому и последующим судебным решениям через СПС "КонсультантПлюс".

Протокол допрос свидетеля не единственно возможный способ оформления показаний свидетеля. В отдельных случаях может происходить опрос свидетеля, в ходе которого, как правило, происходит сбор первичной информации. Однако Налоговый [кодекс](#) Российской Федерации не оформляет процессуально опрос, и в этом случае получаемая в результате такого опроса информация будет обладать неоднозначной с юридической точки зрения доказательственной силой.

Следует также обратить внимание по крайней мере еще на несколько положений сформировавшейся по этому вопросу судебной практики.

Свидетельские показания, используемые в налоговом процессе, должны быть получены должностными лицами налоговых органов. Материалы, полученные органами внутренних дел в ходе оперативно-розыскных мероприятий и переданные налоговым органам, могут служить лишь основанием для проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля, предусмотренных [гл. 14](#) Налогового кодекса РФ. Следовательно, налоговый орган не может ссылаться на свидетельские показания, полученные сотрудниками органов внутренних дел. Решение налогового органа должно основываться только на тех доказательствах (сведениях), которые получены и исследованы в рамках мероприятий налогового контроля (например, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2006 года по делу N Ф04-9750/2005(18846-А75-37)).

Конституционный Суд Российской Федерации в ряде своих Определений (от 4 февраля 1999 года [N 18-О](#), от 25 ноября 2010 года [N 1487-О-О](#), от 25 января 2012 года [N 167-О-О](#)) отмечает, что результаты оперативно-розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые были получены с соблюдением требований Федерального [закона](#) от 12 августа 1995 года N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" и могут стать доказательствами после закрепления их надлежащим процессуальным путем. Данную правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации воспроизвела впоследствии и ФНС России ([письмо](#) ФНС России от 17 июля 2013 года N АС-4-2/12837).

Свидетельские показания должны быть использованы наряду с другими доказательствами, полученными в рамках контрольных мероприятий, проводимых налоговым органом (например, [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 5 апреля 2006 года по делу N А49-8171/2005-135А/21). Иными словами, суд будет делать выводы на основе совокупности доказательств, а не исключительно на базе свидетельских показаний <316>.

<316> Подробнее см.: Козырин А.Н., Семенча О.Ю. [К вопросу о допустимости](#) в налоговом процессе доказательств, полученных с участием понятых или свидетелей // [Законы России: опыт, анализ, практика](#). 2007. N 9.

Спорной проблемой в современной правоприменительной практике остается допустимость такого доказательства в налоговом споре, как допрос или объяснения свидетеля, составленные вне рамок налоговой проверки. Отсутствие в Налоговом [кодексе](#) РФ четкого предписания о том, что допрос свидетелей может проводиться только в рамках налоговой проверки, приводит к существованию по данному вопросу как минимум трех различающихся подходов в судебной практике.

Первая позиция, подкрепленная соответствующими судебными решениями, сводится к тому, что протокол допроса свидетеля, составленный вне рамок налоговой проверки, не может являться доказательством по делу о налоговом правонарушении. Вторая позиция предполагает, что протокол допроса свидетеля, составленный вне

рамок налоговой проверки, является надлежащим доказательством, если свидетель вызывался на допрос во время ее проведения. Наконец, в ряде судебных решений сформулирована позиция, согласно которой результаты допроса свидетелей, полученные вне рамок налоговой проверки, признаны допустимым доказательством совершенного правонарушения.

Переходя непосредственно к составам налоговых правонарушений, субъектом которых является свидетель, вернемся еще раз к важной юридической гарантии свидетеля в налоговом процессе: перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля ([п. 5 ст. 90](#) Налогового кодекса РФ).

Поскольку ни Уголовный кодекс РФ, ни Кодекс РФ об административных правонарушениях не устанавливают ответственности свидетеля в налоговом процессе, то предписание, которое содержится в [п. 5 ст. 90](#) Налогового кодекса РФ, касается непосредственно ответственности свидетеля, установленной в [ст. 128](#) Налогового кодекса РФ.

В [ст. 128](#) Налогового кодекса РФ предусмотрена ответственность как за неявку либо уклонение от явки лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, так и за неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дачу заведомо ложных показаний.

Как уже отмечалось, в соответствии с [п. 1 ст. 90](#) Налогового кодекса РФ любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля, может быть вызвано в качестве свидетеля для дачи показаний. Вызов свидетеля процессуально оформляется повесткой, при получении которой у лица возникает обязанность явиться в налоговый орган для дачи свидетельских показаний.

За нарушение данной обязанности виновное в этом лицо привлекается к ответственности в виде штрафа в размере одной тысячи рублей. При этом законом установлены уважительные причины, при наличии которых происходит освобождение от ответственности, предусмотренной [ч. 1 ст. 128](#) Налогового кодекса РФ. Речь идет об обстоятельствах, перечисленных в [п. 4 ст. 90](#) Налогового кодекса РФ: в случае болезни, старости или инвалидности лицо, вызываемое в качестве свидетеля для дачи показаний, не обязано являться в налоговый орган, однако оно может быть допрошено должностным лицом налогового органа по месту пребывания данного физического лица. При этом должностное лицо налогового органа может расширить перечень таких обстоятельств по своему усмотрению, отнеся к ним, например, нахождение лица, вызываемого в качестве свидетеля, в отдаленной и (или) труднодоступной местности.

Повторная неявка лица, вызываемого в налоговый орган по одному и тому же делу о налоговом правонарушении, является отягчающим обстоятельством при привлечении данного лица к ответственности по [ст. 128](#) Налогового кодекса РФ.

Состав налогового правонарушения, предусмотренного [ч. 1 ст. 128](#) НК РФ, является формальным. Каждый раз, не являясь либо уклоняясь от явки без уважительных причин, лицо совершает налоговое правонарушение.

Факт того, что лицо не является либо уклоняется от явки в налоговый орган в рамках одного правонарушения, не свидетельствует о том, что привлечение к ответственности за такое правонарушение происходит повторно ([Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 марта 2012 года по делу N А74-1519/2011).

По вопросу о возможности привлечения самого налогоплательщика к ответственности по [ч. 1 ст. 128](#) Налогового кодекса РФ (неявка либо уклонение от явки свидетеля) сформировался следующий подход в судебной практике: поскольку налогоплательщик вызывается в налоговый орган в качестве свидетеля для дачи показаний по делу о налоговом правонарушении, производство по которому производится в отношении его самого, то полученные показания могут быть использованы против него, а следовательно, в силу [п. 1 ст. 51](#) Конституции РФ исключается применение ответственности по [ч. 1 ст. 128](#) Налогового кодекса РФ ([Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 05.05.2010 N А70-8124/2009).

В соответствии с [ч. 2 ст. 128](#) Налогового кодекса РФ за неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно за дачу заведомо ложных показаний на виновное лицо налагается штраф в размере трех тысяч рублей.

Ответственность по [ч. 2 ст. 128](#) Налогового кодекса наступает только за неправомерный отказ от дачи показаний в качестве свидетеля. Отказ от дачи свидетельских показаний (свидетельский иммунитет), предусмотренный [п. 2](#) и [п. 3 ст. 90](#) Налогового кодекса РФ, считается правомерным. Следовательно, не могут быть привлечены к ответственности по [ч. 2 ст. 128](#) Налогового кодекса РФ лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля, а также лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц. Кроме того, само лицо вправе отказаться от дачи показаний в соответствии со [ст. 51](#) Конституции РФ (никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников).



Судебная практика по вопросу о возможности привлечения самого налогоплательщика к ответственности по **ч. 2 ст. 128** Налогового кодекса РФ (неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а также дача заведомо ложных показаний) также формируется в привязке к **ст. 51** Конституции РФ. Поскольку налогоплательщик допрашивается в качестве свидетеля в целях получения показаний, которые впоследствии могут быть использованы против него, в соответствии со **ст. 51** Конституции РФ он не может быть привлечен к ответственности по **ч. 2 ст. 128** НК РФ за дачу заведомо ложных показаний (**Постановление** ФАС СЗО от 13.06.2006 N А52-6799/2005/2).

Статья 129. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода

#### Комментарий к [статье 129](#)

Для участия в проведении конкретных действий по налоговому контролю, помимо налоговых органов, могут быть привлечены:

эксперты - лица, обладающие необходимыми специальными познаниями в науке, искусстве, технике или ремесле (**п. 1 ст. 95** НК РФ);

специалисты - лица, обладающие специальными знаниями и навыками и не заинтересованные в исходе дела (**п. 1 ст. 96** НК РФ);

переводчики - не заинтересованные в исходе дела лица, владеющие языком, знание которого необходимо для перевода, либо понимающие знаки глухого или немого физического лица (**п. 2 ст. 97** НК РФ).

Специалист участвует в мероприятиях по налоговому контролю в той мере, в какой не хватает должностным лицам налоговых органов, осуществляющих налоговый контроль, определенных навыков, знаний и умений.

В этом смысле деятельность специалиста во многом схожа с работой эксперта. Отличие между специалистом и экспертом состоит в том, что эксперт готовит заключение, в котором излагает суть проведенных исследований, делает выводы и обосновывает ответы на поставленные перед ним вопросы. Иными словами, эксперт формирует доказательственную базу. Что касается специалиста, то он не дает самостоятельных заключений, а своими знаниями и умениями лишь оказывает содействие проведению налогового контроля.

**Пункт 1 комментируемой статьи** касается ответственности экспертов, переводчиков и специалистов, отказавшихся от участия в налоговой проверке (камеральной или выездной). **Статьей 95** Налогового кодекса РФ предусмотрено, что эксперт может отказаться от дачи заключения, если представленные материалы являются недостаточными или если у него не хватает необходимых знаний для проведения экспертизы. Других законных причин отказа эксперта, а также переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

Отказ эксперта, переводчика и специалиста от участия в проведении проверки влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей.

**Второй пункт** касается ответственности за дачу экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода.

Заведомо ложное заключение эксперта, как и заведомо ложный перевод, представляет собой умышленное правонарушение. В этом случае налоговый орган обязан доказать вину эксперта или переводчика в форме умысла (см. **ст. 110** НК РФ). Если факт умысла будет доказан, виновного ожидает привлечение к налоговой ответственности с наложением на него штрафа в размере 5000 рублей.

Статья 129.1. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу

#### Комментарий к [статье 129.1](#)

**Статья 129.1** регламентирует неправомерное несообщение сведений налоговому органу, что делает данную статью родственной **ст. 126**, раскрывающей непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Данный состав налогового правонарушения носит формальный характер, так как установление конкретного содержания общественно опасных последствий для привлечения к ответственности не требуется, но такие последствия подразумеваются.

Объектом правоотношений являются фискальные отношения, которым наносится ущерб. В данном конкретном случае состав правонарушения представляет собой воспрепятствование законной деятельности налоговых органов. Данное правонарушение является единичным, сумма штрафа, который является санкцией за совершение налогового правонарушения по комментируемой **статье**, определена в абсолютном размере.

Объективной стороной данного формального правонарушения по **п. 1** представляется факт совершения

самого правонарушения без указания на определенные последствия, а именно неправомерное несообщение или несвоевременное сообщение лицом сведений, которые это лицо должно сообщить налоговому органу. То есть de facto совершение правонарушения происходит посредством бездействия лица или действия с нарушением сроков, отведенных на сообщение сведений такого рода. Также [пункт первый](#) отграничивает данный состав от схожего состава по [ст. 126](#) о непредставлении налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. В отличие от упомянутой статьи, [ст. 129.1](#) в [п. 1](#) подразумевает несообщение или же сообщение с нарушением срока сведений, отличных от тех, что необходимы для совершения налогового контроля. Как уже упоминалось при комментировании [ст. 126](#) НК РФ, под сведениями в [ст. 129.1](#) могут подразумеваться сведения, сообщаемые в том числе устно, тогда как [ст. 126](#) НК РФ подразумевает под ними документированную информацию, подлежащую не сообщению, а представлению (см. [Постановление](#) Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26.08.2014 по делу N А11-7741/2013). Санкция за совершение данного правонарушения устанавливается в размере 5000 рублей, что значительно превосходит штраф за непредставление сведений по [ст. 126](#) НК РФ.

[П. 2 ст. 129.1](#), что интересно, говорит о неоднократности совершения деяния - отягчающем обстоятельстве, содержащемся в самом тексте статьи. Так, при повторном совершении деяния, описанного в [п. 1](#), в течение календарного года штраф значительно увеличивается (в 4 раза) и составляет 20 000 рублей (см. [Постановление](#) Арбитражного суда Поволжского округа от 09.09.2014 по делу N А72-16320/2013).

[П. 2.1](#) опять же вводит собой совершение деяния, описанного в [п. 1](#), особым субъектом - иностранной организацией или иностранной структурой без образования юридического лица - и конкретизирует предмет деяния, то есть те сведения, неправомерное непредставление или несвоевременное представление которых составляет правонарушение. Эти сведения указаны в [п. 3.2 ст. 23](#) НК РФ и представляют собой сведения об участниках этой иностранной организации или об ее учредителях, бенефициарах и управляющих в том случае, если идет речь об иностранной структуре без образования юридического лица. Такие сведения по существу [п. 3.2 ст. 23](#) должны представляться в том случае, если у иностранной организации или структуры без образования юридического лица есть признаваемое объектом налогообложения недвижимое имущество, по месту нахождения этого имущества. При множественности объектов упомянутого имущества сообщение представляется в налоговый орган по месту нахождения одного из них по выбору лица. Санкция за правонарушение по данной [части](#) устанавливается в виде штрафа в процентном выражении, а именно 100% от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта или объектов недвижимого имущества, при их множественности, этой иностранной организации (структуры без образования юридического лица), сведения о которых не были представлены или были представлены несвоевременно. При этом указывается на то, что сумма штрафа исчисляется пропорционально доле участия в организации (структуре без образования юридического лица), сведения о которой не представлены или представлены несвоевременно, а при невозможности определения доли - пропорционально количеству участников.

Субъекты, на которых распространяется действие статьи 129.1, охватывают, по [п. 1](#) и [п. 2](#), физических лиц от 16 лет и организации (лиц, которые должны представлять требуемые сведения налоговым органам), которые являются по логике налогоплательщиками или налоговыми агентами, обязанными представлять сведения.

Субъекты по [п. 2.1](#) определяются, как было указано выше, как иностранные организации или иностранные структуры без образования юридического лица, являющиеся налогоплательщиками.

Субъективная сторона данного правонарушения по всем пунктам может быть выражена как в форме умысла (неправомерное несообщение сведений), так и в форме неосторожности (несвоевременное сообщение сведений).

Статья 129.2. Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса

Комментарий к [статье 129.2](#)

В [пункте 1 комментируемой статьи](#) определен состав налогового правонарушения: нарушение установленного Налоговым кодексом РФ порядка регистрации в налоговых органах объектов налогообложения по налогу на игорный бизнес либо порядка регистрации изменений количества названных объектов.

Налоговая ответственность, предусмотренная [п. 1 комментируемой статьи](#), предусмотрена за нарушение норм [ст. 366](#) НК РФ, в соответствии с которыми каждый объект налогообложения (игровой стол, игровой автомат, процессинговый центр тотализатора, процессинговый центр букмекерской конторы, пункт приема ставок тотализатора, пункт приема ставок букмекерской конторы) подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки этого объекта налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки (открытия) каждого объекта налогообложения. Регистрация проводится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации объекта налогообложения с обязательной выдачей свидетельства о регистрации объекта налогообложения.

Налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах на территории того субъекта Российской

Федерации, где устанавливается, открывается объект налогообложения, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту установки (месту нахождения) такого объекта налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки (открытия) каждого объекта налогообложения.

Кроме того, налогоплательщик обязан зарегистрировать в налоговых органах по месту регистрации объектов налогообложения любое изменение количества объектов налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки (открытия) или выбытия (закрытия) каждого объекта налогообложения.

Санкцией, предусмотренной для данного налогового правонарушения, является штраф в трехкратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения. Вопрос установления ставок налога на игорный бизнес рассмотрен в [ст. 369](#) Налогового кодекса РФ.

**Пункт 2 комментируемой статьи** предусматривает ответственность за рецидив данного правонарушения: за неоднократное нарушение порядка регистрации в налоговом органе объекта обложения налогом на игорный бизнес либо порядка регистрации изменений количества объектов налогообложения вдвое увеличивается величина налоговой санкции - с трехкратного до шестикратного размера ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Статья 129.3. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми

#### Комментарий к [статье 129.3](#)

В [ст. 129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации <317> устанавливается ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Данная [статья](#) была включена в Налоговый кодекс сравнительно недавно - Федеральным [законом](#) от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ <318>. Согласно [ст. 4](#) Федерального закона от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ данные изменения вступили в силу с 1 января 2012 года.

-----  
<317> Собрание законодательства РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

<318> Собрание законодательства РФ. 2011. N 30 (ч. 1). Ст. 4575.

Согласно [п. 1 ст. 20](#) Налогового кодекса Российской Федерации взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. Лица признаются взаимозависимыми в случаях, если:

а) одна организация непосредственно и косвенно участвует в другой организации и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов;

б) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

в) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Суд также вправе признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным [п. 1 ст. 20](#) Налогового кодекса Российской Федерации, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров, работ и услуг.

В соответствии с [п. 1 ст. 105.14](#) Налогового кодекса Российской Федерации контролируемые сделки признаются сделки между взаимозависимыми лицами. В [письме](#) Минфина России от 13 ноября 2012 года N 03-01-18/9-168 указано, что сделки между взаимозависимыми лицами, в которых одна из сторон является лицом, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в [Перечень](#) государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утвержденный Приказом Минфина России от 13 ноября 2007 года N 108н <319>, признаются контролируруемыми вне зависимости от величины суммы доходов, полученных по таким сделкам.

-----  
<319> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. N 50.

Если одна из сторон сделки, которая осуществляется между взаимозависимыми лицами, является лицом, образованным в соответствии с законодательством иностранного государства и действующим через постоянное

представительство, в этом случае конечные получатели доходов находятся на территории разных государств. Данные сделки между взаимозависимыми лицами не подпадают под действие [п. 2 ст. 105.14](#) Налогового кодекса Российской Федерации, и на них распространяются лишь положения [п. 1 ст. 105.14](#) Налогового кодекса Российской Федерации. Аналогичная позиция изложена в [письме](#) Минфина России от 16 ноября 2012 г. N 03-01-18/9-172.

В соответствии с [письмом](#) Минфина России от 17 января 2013 г. N 03-01-18/1-4 в случае если сделка осуществляется между взаимозависимыми лицами, одно из которых является лицом, образованным в соответствии с законодательством иностранного государства, но действующим через постоянное представительство, возникает ситуация, при которой местом регистрации или местом налогового резидентства конечных получателей доходов являются разные государства. Данные сделки между лицами, одно из которых является лицом, образованным в соответствии с законодательством иностранного государства, включенного в список, утвержденный [Приказом](#) Минфина России от 13 ноября 2007 года N 108н, но действующим через постоянное представительство, приравниваются к сделкам между взаимозависимыми лицами. На них также распространяются нормы [подпункта 3 пункта 1 статьи 105.14](#) Налогового кодекса Российской Федерации. Сделки между взаимозависимыми лицами, где одна из сторон является лицом, образованным в соответствии с законодательством иностранного государства, включенного в список, утвержденный [Приказом](#) Минфина России от 13 ноября 2007 г. N 108н, но действующим через постоянное представительство, признаются контролируруемыми, если сумма доходов по таким сделкам, совершенным с одним лицом за соответствующий календарный год, превышает 60 млн. рублей. Если сделки совершены между взаимозависимыми лицами, то такие сделки признаются контролируруемыми вне зависимости от величины суммы доходов. Чтобы определить суммы доходов за календарный год с целью признания сделок контролируруемыми, следует суммировать доходы за календарный год по сделкам с каждым лицом, являющимся контрагентом по таким сделкам. По каждой совокупности сделок, совершаемых с каждым взаимозависимым лицом, факт превышения суммового критерия для признания сделок контролируруемыми устанавливается отдельно.

При определении суммы доходов по сделкам за календарный год могут учитываться сделки с несколькими лицами. Такими сделками могут быть сделки, в которых участвуют два и более лица, а также сделки, признанные таковыми на основе решения суда. В соответствии с [п. 10 ст. 105.14](#) Налогового кодекса Российской Федерации по заявлению федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (Федеральной налоговой службы), суд вправе принять решение о признании сделки контролируемой, в случае если существуют достаточные основания полагать, что данная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки.

В соответствии с [письмом](#) Минфина России от 28 декабря 2012 года N 03-01-18/10-200 сумма доходов по сделкам за календарный год определяется путем сложения сумм полученных доходов по таким сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за календарный год с учетом порядка признания доходов, установленных [гл. 25](#) Налогового кодекса Российской Федерации. При расчете суммы доходов по сделкам, совершенным за календарный год, следует суммировать доходы, полученные сторонами по этим сделкам. В случае если у налогоплательщика отсутствует информация о сумме дохода другого участника сделки, для целей определения суммы доходов за календарный год может быть использована расчетная величина суммы дохода этого участника сделки, определяемая с учетом порядка, установленного [гл. 25](#) Налогового кодекса Российской Федерации, с применением метода начисления.

Положения [ст. 105.14](#) и [105.17](#) Налогового кодекса Российской Федерации применяются до 1 января 2014 года с учетом особенностей, предусмотренных [ст. 4](#) Федерального закона от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения". В соответствии с [п. 7 ст. 4](#) Федерального закона от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ положения [ст. 105.15](#) и [105.17](#) Налогового кодекса Российской Федерации до 1 января 2014 года применяются в случаях, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), превышает в 2012 году 100 млн. рублей, в 2013 году - 80 млн. рублей.

Согласно [письму](#) Минфина России от 26 декабря 2012 года N 03-01-18/10-196, исходя из совокупности положений Налогового кодекса Российской Федерации и Федерального закона N 227-ФЗ в период 2012 - 2013 годов в ситуациях, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), менее 100 млн. рублей в 2012 году и 80 млн. рублей в 2013 году, сделка будет являться контролируемой, но в отношении ее не будут применяться положения в части необходимости представления уведомлений, подготовки документации налогоплательщиками и проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Согласно [письму](#) Минфина России от 25 января 2013 года N 03-01-18/1-15 в ситуациях, когда определение



отнесения сделки к контролируемой осуществляется в рамках договоров комиссии (агентских договоров или иных аналогичных договоров), необходимо руководствоваться положениями [подп. 9 п. 1 ст. 251](#) и [п. 9 ст. 270](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с [п. 9 ст. 4](#) Федерального закона от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ привлечение к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное [ст. 129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации, осуществляется в установленном порядке. При вынесении решений о доначислении налогов за налоговые периоды, истекшие до дня вступления в силу Федерального закона от 18 июля 2011 года N 227-ФЗ, применяется порядок, действовавший до дня вступления Федерального закона в силу. При вынесении решений о доначислении налогов за налоговые периоды 2012 - 2013 годов налоговая санкция, предусмотренная [п. 1 ст. 129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации, не применяется. При вынесении решений о доначислении налогов за налоговые периоды 2014 - 2016 годов налоговая санкция, предусмотренная [п. 1 ст. 129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации, применяется в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога. При вынесении решений о доначислении налогов за налоговые периоды начиная с 2017 года применяются положения [п. 1 ст. 129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

В силу того что [ст. 129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации была введена только с 1 января 2012 года, а также из-за того, что в период 2012 - 2013 годов налоговая санкция, предусмотренная [п. 1 ст. 129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации, не применялась, судебная практика по данной статье еще не успела сформироваться.

В настоящее время в [ст. 129.3](#) выделяется только один вид ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 тыс. рублей.

В соответствии с [п. 2 ст. 129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик освобождается от ответственности, установленной [п. 1 ст. 129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации, если представит в Федеральную налоговую службу документацию, обосновывающую рыночный характер примененных цен по контролируемым сделкам. По общему правилу порядок представления данной документации регулируется [ст. 105.15](#) Налогового кодекса Российской Федерации. В случае если налогоплательщик заключил соглашение о ценообразовании для целей налогообложения, то указанная документация представляется в порядке, установленном таким соглашением.

Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими контролируемых сделках в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены такие сделки.

В соответствии с [п. 1 ст. 105.15](#) Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик по требованию ФНС России представляет документацию относительно конкретной сделки (группы однородных сделок), указанной в требовании. Под документацией понимается совокупность документов или единый документ.

Данные документы должны содержать сведения о деятельности налогоплательщика, совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), в частности:

а) перечень лиц (с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются), с которыми совершена контролируемая сделка, описание контролируемой сделки, ее условий, включая описание методики ценообразования (при ее наличии), условия и сроки осуществления платежей по этой сделке и прочую информацию о сделке;

б) сведения о функциях лиц, являющихся сторонами сделки (в случае проведения налогоплательщиком функционального анализа), об используемых ими активах, связанных с этой контролируемой сделкой, и о принимаемых ими экономических (коммерческих) рисках, которые налогоплательщик учитывал при ее заключении.

Также в случае использования налогоплательщиком методов, предусмотренных [гл. 14.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации, в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, необходимо представить следующие сведения об использованных методах:

- а) обоснование причин выбора и способа применения используемого метода;
- б) указание на используемые источники информации;
- в) расчет интервала рыночных цен по контролируемой сделке с описанием подхода, используемого для выбора сопоставимых сделок;
- г) сумма полученных доходов и сумма произведенных расходов в результате совершения контролируемой сделки, полученной рентабельности;
- д) сведения об экономической выгоде, получаемой от контролируемой сделки лицом, которым совершена эта сделка;
- е) сведения о прочих факторах, которые оказали влияние на цену, примененную в контролируемой сделке, в том числе сведения о рыночной стратегии лица;

ж) произведенные налогоплательщиком корректировки налоговой базы и сумм налога в соответствии с [п. 6 ст. 105.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Налогоплательщик вправе представить иную информацию, подтверждающую, что коммерческие и финансовые условия контролируемых сделок соответствуют тем, которые имели место в сопоставимых сделках. Детальность и основательность представляемой в налоговые органы документации должны быть соразмерны сложности сделки и формированию ее цены. Данная позиция Минфина России отмечена в [письме](#) от 28 ноября 2011 года N 03-01-07/5-14.

В соответствии с [письмом](#) Минфина России от 26 марта 2012 года N 03-01-18/2-41 подготовка документации, предусмотренной [п. 1 ст. 105.15](#) Налогового кодекса Российской Федерации, может осуществляться как стороной сделки (группы однородных сделок), которой адресовано соответствующее требование федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, так и лицами, являющимися контрагентами по таким сделкам. При этом представление указанной документации осуществляется исключительно лицом, которому адресовано соответствующее требование.

В соответствии с [письмом](#) ФНС России от 12 января 2012 года N ОА-4-13/85@ "О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения" налогоплательщик вправе обратиться в Федеральную налоговую службу с заявлением о заключении соглашения в соответствии с положениями [ст. 105.20](#) Налогового кодекса Российской Федерации. Данные соглашения широко используются в мировой практике как инструмент, способствующий разрешению наиболее сложных вопросов, возникающих при реализации законодательства об определении цен для целей налогообложения. Часто выработка согласованной позиции происходит на принципах равной информированности сторон, открытости и взаимного доверия.

Заключенные соглашения позволяют налогоплательщикам и налоговым органам согласовать позиции относительно порядка определения цен и применения методов ценообразования для целей налогообложения к конкретным контролируемым сделкам. Также заключенные соглашения позволяют уменьшить количество возможных разногласий по спорным вопросам, связанным с определением цен для целей налогообложения. Заключенное соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом позволяет с более высокой долей уверенности оценить размер будущих налоговых обязательств и снизить риски возможного применения мер ответственности, предусмотренных [ст. 129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно положениям [гл. 14.6](#) Налогового кодекса Российской Федерации с заявлением о заключении соглашения вправе обратиться в ФНС России только российская организация, отнесенная к категории крупнейших налогоплательщиков. [Приказом](#) Минфина России от 11 июля 2005 года N 85н <320> и [Приказом](#) ФНС России от 16 мая 2007 года N ММ-3-06/308@ <321> утверждены Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков.

<320> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2005. N 32.

<321> Экономика и жизнь. 2007. N 23.

Для иных категорий налогоплательщиков возможность обращения в налоговые органы с заявлением о заключении подобного соглашения Налоговым [кодексом](#) Российской Федерации не предусмотрена. Данная позиция изложена в [письме](#) Минфина России от 24 февраля 2012 года N 03-01-18/1-13.

Зачастую заключение соглашения может быть признано налогоплательщиком нецелесообразным, в случае если затраты, связанные с процессом заключения соглашения, выше, чем затраты на осуществление обычных мероприятий по выполнению требований законодательства об определении цен для целей налогообложения. Если выбор методологии определения цен для целей налогообложения является бесспорным, а информация, используемая для целей применения методологии, является точной, заключение соглашения также является нецелесообразным.

В соответствии с [письмом](#) ФНС России от 12 января 2012 года N ОА-4-13/85@ в случае если при рассмотрении заявления о заключении соглашения выявлена информация, указывающая на наличие рисков уклонения от уплаты налогов, заключение такого соглашения налоговыми органами будет признано необоснованным.

Согласно разъяснениям, которые содержатся в [письме](#) Минфина России от 5 июля 2012 года N 03-01-18/5-89, заявления о заключении соглашения о ценообразовании подаются налогоплательщиком в отношении каждого соглашения о ценообразовании отдельно.

В соответствии со [ст. 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий, если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения, предусмотренного [ст. 129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога. Таким образом, законодатель разграничил ответственность, предусмотренную [ст. 122](#) и [129.3](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с п. 6 письма ФНС России от 25 июля 2013 года N AC-4-2/13622 "О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок" налоговые правонарушения, предусмотренные ст. 129.3 Налогового кодекса Российской Федерации, оформляются в порядке, установленном ст. 101.4 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно письму ФНС России от 30 августа 2012 года N OA-4-13/14433@ "О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля", подготовленная и представленная документация, обосновывающая рыночный уровень цен в контролируемых сделках, в соответствии с порядком, установленным ст. 105.15 Налогового кодекса Российской Федерации, освобождает налогоплательщика от ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 129.3 Налогового кодекса Российской Федерации, а также будет учитываться ФНС России при проведении предпроверочного анализа для оценки целесообразности принятия решения о назначении мероприятий налогового контроля, предусмотренных гл. 14.5 Налогового кодекса Российской Федерации. Реализация принципа, установленного п. 6 ст. 105.15 Налогового кодекса Российской Федерации, является неотъемлемым требованием к документации, представляемой в соответствии с порядком, установленным ст. 105.15 Налогового кодекса Российской Федерации, при соблюдении которого налогоплательщик освобождается от налоговой ответственности, предусмотренной ст. 129.3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Статья 129.4. Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках

Комментарий к [статье 129.4](#)

В [статье 129.4](#) Налогового кодекса Российской Федерации <322> устанавливается ответственность за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках. Данная [статья](#) была введена в Налоговый кодекс Федеральным [законом](#) от 18 июля 2011 г. N 227-ФЗ <323>. Согласно [статье 4](#) Федерального закона от 18 июля 2011 г. N 227-ФЗ, данный Федеральный закон вступил в силу с 1 января 2012 года.

-----  
<322> Собрание законодательства РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

<323> Собрание законодательства РФ. 2011. N 30 (ч. 1). Ст. 4575.

Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в [статье 105.14](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии со [статьей 105.14](#) Налогового кодекса Российской Федерации контролируемые сделки признаются сделки между взаимозависимыми лицами. К сделкам между взаимозависимыми лицами приравниваются следующие сделки:

а) сделки между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация, при соблюдении некоторых условий, в том числе и условия по сумме доходов по сделкам за соответствующий календарный год;

б) совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми, при соблюдении некоторых условий, в том числе и условия по сумме доходов по сделкам за соответствующий календарный год;

в) сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли при соблюдении некоторых условий, в том числе и условия по сумме доходов по сделкам за соответствующий календарный год;

г) сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с [подпунктом 1 пункта 3 статьи 284](#) Налогового кодекса Российской Федерации, при соблюдении некоторых условий, в том числе и условия по сумме доходов по сделкам за соответствующий календарный год.

В соответствии со [статьей 20](#) Налогового кодекса Российской Федерации взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

В настоящее время в [статье 129.4](#) выделяется только один вид ответственности за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 5000 рублей.

Субъектами ответственности по [статье 129.4](#) Налогового кодекса Российской Федерации являются

организации, физические лица и индивидуальные предприниматели.

Необходимо отметить незначительность суммы данного штрафа по сравнению с трудозатратами на поиск, выявление контролируемых сделок, заполнение уведомления о контролируемых сделках, его передачу налоговому органу и возможную последующую подготовку остального отчета о трансфертном ценообразовании.

Институт особого контроля за трансфертным ценообразованием в настоящее время в Российской Федерации находится на этапе становления. Повышенная налоговая санкция за неуплату налогов в результате применения нерыночных цен между взаимозависимыми лицами начинает действовать при проверках контролируемых сделок только за налоговые периоды начиная с 2017 г.

Из-за того что ответственность за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках была установлена сравнительно недавно, предполагается, что, после того как механизм проведения проверок контролируемых сделок будет отработан на практике, законодатель введет более серьезные санкции за игнорирование требований Налогового кодекса Российской Федерации об уведомлении налоговых органов о контролируемых сделках и, соответственно, количество налоговых споров в суде может увеличиться.

Объективной стороной данного правонарушения является бездействие налогоплательщика относительно его обязанности представления уведомления о контролируемых сделках в налоговый орган или представление информации позже положенного срока либо действия налогоплательщика, направленные на представление в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения.

Согласно письму Минфина России от 06.09.2012 N 03-01-18/7-127 "О применении положений статей 105.16 - 105.17 Налогового кодекса Российской Федерации", в соответствии с подпунктом 4 пункта 3 статьи 105.16 Налогового кодекса Российской Федерации сведения о контролируемых сделках, указываемые в уведомлении о контролируемых сделках, должны содержать информацию о сумме полученных доходов и (или) сумме произведенных расходов (понесенных убытков) по контролируемым сделкам с выделением сумм доходов (расходов) по сделкам, цены которых подлежат регулированию. Таким образом, по одной и той же сделке уведомление должно подаваться всеми сторонами, являющимися участниками сделки.

В соответствии с пунктом 1 письма Минфина России от 06.09.2012 N 03-01-18/7-127 налоговый орган о факте выявления контролируемой сделки, в отношении которой не было представлено уведомление, может направить информационное сообщение в налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика, являющегося иной стороной сделки. Указанное извещение будет служить основанием для установления факта представления (непредставления) уведомления иной (иными) стороной (сторонами) сделки и при необходимости инициирования в отношении налогоплательщика, не представившего уведомление о контролируемых сделках или представившего уведомление с недостоверными сведениями, производства по делу о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях в соответствии со статьей 101.4 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно статье 105.16 налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в статье 105.14 Налогового кодекса Российской Федерации. Сведения о контролируемых сделках указываются в уведомлениях о контролируемых сделках, направляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту его нахождения (месту его жительства) в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки. Налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 Налогового кодекса Российской Федерации отнесенные к категории крупнейших, представляют указанные в настоящем пункте уведомления в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. По выбору налогоплательщиков уведомления о контролируемых сделках могут представляться в налоговый орган по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронной форме.

Форма (форматы) уведомления о контролируемых сделках, а также порядок заполнения формы и порядок представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Формат уведомления о контролируемых сделках установлен Приказом ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524@ "Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме" <324>. В приложении N 1 к Приказу ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524@ устанавливается форма уведомления о контролируемых сделках КНД 1110025.

<324> Российская газета. N 254. 2012.

Согласно пункту 2.1 приложения N 3 к Приказу ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524@, уведомление о контролируемых сделках включает в себя титульный лист, разделы 1А "Сведения о контролируемой сделке



(группе однородных сделок)", **15** "Сведения о предмете сделки (группы однородных сделок)", **2** "Сведения об организации - участнике контролируемой сделки (группы однородных сделок)", **3** "Сведения о физическом лице - участнике контролируемой сделки (группы однородных сделок)".

Согласно **пункту 2 статьи 105.16** Налогового кодекса Российской Федерации, в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления о контролируемых сделках налогоплательщик вправе направить уточненное уведомление. В случае подачи уточненного уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений о контролируемых сделках, налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной **статьей 129.4** Налогового кодекса Российской Федерации. Данное освобождение от ответственности было введено в 2014 году Федеральным **законом** от 02.04.2014 N 52-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" <325>. Законодатель при принятии данной нормы был намерен провести некоторую параллель между возможностью освобождения от ответственности за неуплату налога в случае представления уточненной налоговой декларации **пунктом 4 статьи 81** Налогового кодекса Российской Федерации и освобождения от ответственности за представление уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения.

<325> Собрание законодательства РФ. 2014. N 14. Ст. 1544.

Если сравнивать уточненную декларацию и уточненное уведомление о контролируемых сделках, то необходимо заметить, что законодатель не установил норму, аналогичную норме, что закреплена в **пункте 9.1 статьи 88** Налогового кодекса Российской Федерации, которая гласит о том, что если в ходе камеральной проверки налогоплательщик представляет уточненную декларацию, то проверка первоначальной декларации заканчивается и начинается проверка уточненной декларации.

Также важен вопрос о том, что считать моментом, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений. Необходимо подчеркнуть, что производство по делу о налоговом правонарушении, предусмотренном **статьей 129.4** Налогового кодекса Российской Федерации, должно осуществляться по правилам **статьи 101.4** Налогового кодекса Российской Федерации. Согласно **статье 101.4** Налогового кодекса Российской Федерации, в случае обнаружения налогового правонарушения должностным лицом налогового органа составляется акт, который затем вручается налогоплательщику, кроме тех случаев, которые рассматриваются в порядке **статьи 101** Налогового кодекса Российской Федерации. Можно предположить, что, если налогоплательщик направит уточненное уведомление о контролируемых сделках, содержащее достоверные сведения, до получения указанного акта, он вправе рассчитывать на освобождение от ответственности по **статье 129.4** Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с **пунктом 3 статьи 105.16** Налогового кодекса Российской Федерации сведения о контролируемых сделках должны содержать следующую информацию:

а) календарный год, за который представляются сведения о совершенных налогоплательщиком контролируемых сделках;

б) предметы сделок;

в) сведения об участниках сделок: полное наименование организации, а также идентификационный номер налогоплательщика; фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя и его идентификационный номер налогоплательщика; фамилия, имя, отчество и гражданство физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем;

г) сумма полученных доходов и (или) сумма произведенных расходов (понесенных убытков) по контролируемым сделкам с выделением сумм доходов (расходов) по сделкам, цены которых подлежат регулированию.

Также вышеуказанные сведения могут быть подготовлены по группе однородных сделок. Если налоговый орган, проводящий налоговую проверку, обнаружил факты совершения контролируемых сделок, сведения о которых не были представлены в соответствии с **пунктом 2 статьи 105.16** Налогового кодекса Российской Федерации, указанный налоговый орган самостоятельно извещает федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, о факте выявления контролируемых сделок и направляет полученные им сведения о таких сделках.

О направлении извещения и соответствующих сведений в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, налоговый орган, проводящий налоговую проверку, обязан уведомить налогоплательщика не позднее 10 дней с даты направления извещения.

**Форма** извещения и **Порядок** его направления регламентируются Приказом ФНС России от 10.10.2012 N ММВ-7-13/704@ "Об утверждении формы извещения о контролируемых сделках и Порядка направления налоговым органом, проводящим налоговую проверку, извещения о контролируемых сделках в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов" <326>.

-----  
<326> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2013. N 6.

Также необходимо подчеркнуть, что согласно [пункту 7 статьи 105.16](#) Налогового кодекса Российской Федерации направление налоговым органом, проводящим налоговую проверку, полученных им сведений о контролируемых сделках в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не является препятствием для продолжения и (или) окончания такой проверки и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки в установленном порядке.

Также, исходя из совокупности норм Налогового [кодекса](#) Российской Федерации, не предусмотрено уведомление иной стороны сделки о направлении извещения в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В соответствии с [письмом](#) Минфина России от 27.12.2012 N 03-01-18/10-198 налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

В соответствии с приложением N 1 к Приказу ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524@ в [уведомлении](#) о контролируемых сделках налогоплательщиком указываются сведения по каждой контролируемой сделке и (или) группе однородных сделок. Также если уведомление о контролируемых сделках представляется в отношении нескольких неоднородных сделок, то [раздел 1А](#) заполняется в отношении каждой такой сделки.

Налогоплательщик представляет одно уведомление за календарный год, в котором отражаются все совершенные им в календарном году контролируемые сделки, указанные в [статье 105.14](#) Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии с [письмом](#) Минфина от 15 октября 2012 г. N 03-01-18/7-142 положения [статьи 129.4](#) Налогового кодекса Российской Федерации применяются в отношении уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, не представленного налогоплательщиком в налоговый орган в установленный срок или представленного с недостоверными сведениями.

Согласно [письму](#) Минфина России от 27.12.2012 N 03-01-18/10-198, в соответствии с [пунктом 1 статьи 105.17](#) Налогового кодекса Российской Федерации проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную проверку налогоплательщика, направленных в соответствии со [статьей 105.16](#) Налогового кодекса Российской Федерации, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Из совокупности норм [статьи 105.17](#) Налогового кодекса Российской Федерации следует, что проведение проверки как на основании уведомления о контролируемых сделках, так и на основании извещения возможно только в отношении конкретной контролируемой сделки (группы однородных сделок) конкретного налогоплательщика, подавшего уведомление или в отношении которого получено извещение.

В соответствии со [статьей 126](#) Налогового кодекса Российской Федерации непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных [статьями 119 и 129.4](#) Налогового кодекса Российской Федерации, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ. Таким образом, законодатель разграничил ответственность, предусмотренную [статьей 126](#) Налогового кодекса Российской Федерации и [статьей 129.4](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

[Порядок и форма](#) заполнения уведомления о контролируемых сделках установлены Приказом ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524@. Необходимо отметить, что [статья 105.16](#) Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает лишь минимальные требования к сведениям о контролируемых сделках, подлежащим включению в анализируемое уведомление. Однако [Приказ](#) ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524@ требует от налогоплательщиков при заполнении уведомления о контролируемых сделках огромное количество технической информации.

Стремление ФНС Российской Федерации получить огромный объем информации привело к тому, что налогоплательщики начали оспаривать законность [Приказа](#) ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524@ со ссылкой на излишнее административное давление и препятствия для нормальной предпринимательской деятельности ([решение](#) ВАС РФ от 16.09.2013 N 10012/13).

Решением коллегии судей ВАС РФ отказано в требованиях налогоплательщика о признании данного [Приказа](#) частично недействующим, однако в дальнейшем дело было передано в Президиум ВАС РФ ([Определение](#) ВАС РФ от 30.12.2013 N ВАС-18588/13 по делу N ВАС-10012/13).

Пока [Приказ](#) ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524@ не признан недействующим и

налогоплательщики вынуждены затрачивать значительный объем ресурсов на правильное заполнение уведомления о контролируемых сделках и передачу его в налоговый орган.

Статья 129.5. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании

#### Комментарий к [статье 129.5](#)

В [статье 129.5](#) Налогового кодекса РФ <327> устанавливается ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании. Данная [статья](#) была введена Федеральным [законом](#) от 24.11.2014 N 376-ФЗ и вступила в силу с 1 января 2015 г.

-----  
<327> Собрание законодательства РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

- а) организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации;
- б) контролирующими лицами организации являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Согласно [пункту 3 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ контролирующим лицом организации признаются следующие лица:

- а) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации составляет более 25 процентов;
- б) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10 процентов, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации, в этой организации (для физических лиц - включая супругов и несовершеннолетних детей) составляет более 50 процентов.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 207](#) Налогового кодекса РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

В настоящее время выделяется один вид ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании, а именно за неуплату или неполную уплату контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком - физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 20 процентов от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролируемых лиц, являющихся налогоплательщиками - физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролируемых лиц, являющихся налогоплательщиками - организациями, но не менее 100 000 рублей.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 3](#) Федерального закона от 24.11.2014 N 376-ФЗ <328> привлечение к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное [статьей 129.5](#) Налогового кодекса РФ, осуществляется в следующем порядке:

- а) при вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности за налоговые периоды 2015 - 2017 годов ответственность, предусмотренная [статьей 129.5](#) Налогового кодекса РФ, не применяется;
- б) при вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности за налоговые периоды начиная с 2018 года применяются положения [статьи 129.5](#) Налогового кодекса РФ.

-----  
<328> Собрание законодательства РФ. 2014. N 48. Ст. 6657.

Согласно [статье 122](#) Налогового кодекса РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных [статьями 129.3](#) и [129.5](#) Налогового кодекса РФ.

Ввиду того что [статья 129.5](#) Налогового кодекса РФ была введена с 1 января 2015 года, а также из-за того

что за период 2015 - 2017 годов налоговая санкция, предусмотренная [статьей 129.5](#) Налогового кодекса РФ, не будет применяться, судебная практика по данной статье сформируется только начиная с 2018 года. В настоящее время не существует дальнейших разъяснений законодателя по данному вопросу.

Статья 129.6. Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях

#### Комментарий к [статье 129.6](#)

В [статье 129.6](#) Налогового кодекса РФ <329> устанавливается ответственность за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях.

-----  
<329> Собрание законодательства РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.

В настоящее время выделяются два вида ответственности за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях, а именно:

1. Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 100 000 рублей по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

2. Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ налогоплательщики, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации, в случаях и порядке, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, уведомляют налоговый орган о своем участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица) и о контролируемых иностранных компаниях, контролирующими лицами которых они являются.

Также в соответствии с [пунктом 3 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ уведомление об участии в иностранных организациях представляется в срок не позднее одного месяца с даты возникновения (изменения доли) участия в такой иностранной организации, являющегося основанием для представления такого уведомления. Уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором доля прибыли контролируемой иностранной компании подлежит учету у контролирующего лица. В случае, если после представления уведомления об участии в иностранных организациях основания для представления такого уведомления не изменились, повторные уведомления не представляются.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 4](#) Федерального закона от 24.11.2014 N 376-ФЗ <330> положения [абзаца первого пункта 3 статьи 25.14](#) части первой Налогового кодекса РФ применяются с 1 апреля 2015 года.

-----  
<330> Собрание законодательства РФ. 2014. N 48. Ст. 6657.

Согласно [пункту 4 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ налогоплательщики представляют уведомления об участии в иностранных организациях и уведомления о контролируемых иностранных компаниях в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства). Налогоплательщики, отнесенные в соответствии со [статьей 83](#) Налогового кодекса РФ к категории крупнейших налогоплательщиков, представляют уведомления об участии в иностранных организациях и уведомления о контролируемых иностранных компаниях в налоговый орган по месту своего учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

а) организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации;



б) контролирующими лицами организации являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 207](#) Налогового кодекса РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Согласно [пункту 3 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ контролирующим лицом организации признаются следующие лица:

а) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации составляет более 25 процентов;

б) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10 процентов, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации, в этой организации (для физических лиц - включая супругов и несовершеннолетних детей) составляет более 50 процентов.

В соответствии со [статьей 126](#) Налогового кодекса РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных [статьями 119, 129.4 и 129.6](#) Налогового кодекса РФ.

Согласно [пункту 7 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления об участии в иностранных организациях или уведомления о контролируемых иностранных компаниях налогоплательщик вправе представить уточненное уведомление. В случае подачи уточненного уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений, налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной [статьей 129.6](#) Налогового кодекса РФ.

В соответствии со [статьей 25.14](#) Налогового кодекса РФ при наличии у налогового органа информации, свидетельствующей о том, что налогоплательщик является контролирующим лицом иностранной организации, но такое лицо не направило в налоговый орган уведомление, предусмотренное [пунктом 2 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ, в частности, в случаях, не указанных в [пункте 3 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ, налоговый орган направляет этому налогоплательщику требование представить в течение двадцати дней необходимые пояснения или представить уведомление, предусмотренное [пунктом 2 ст. 25.14](#) Налогового кодекса РФ, в установленный налоговым органом срок.

Также в соответствии со [статьей 25.14](#) Налогового кодекса РФ налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно фактов, изложенных в требовании, направленном в соответствии с [пунктами 8 и 9 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ, вправе одновременно с пояснениями дополнительно представить в налоговый орган документы, свидетельствующие об отсутствии оснований для признания налогоплательщика контролирующим лицом иностранной организации. Налоговый орган обязан рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при их отсутствии налоговый орган установит основания для признания налогоплательщика контролирующим лицом иностранной организации, должностное лицо налогового органа направляет этому налогоплательщику уведомление о контролируемых таким лицом иностранных компаниях для признания такого лица контролирующим.

Согласно [статье 25.14](#) Налогового кодекса РФ лицо, указанное в [пункте 11 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ, вправе оспорить данное уведомление в суде в течение трех месяцев с даты получения уведомления. До вступления в законную силу судебного акта, принятого по результатам рассмотрения заявления об оспаривании уведомления, лицо, которому было направлено уведомление, не может быть признано контролирующим лицом иностранной организации. В случае, если лицо не оспорило направленное в его адрес уведомление о контролируемых им иностранных компаниях, такое лицо по истечении трех месяцев с даты получения указанного уведомления считается признавшим себя контролирующим лицом иностранной компании. При этом на указанное лицо распространяются положения Налогового кодекса РФ в отношении контролирующих лиц.

Разумно было бы предположить, что ответственность, предусмотренная [статьей 129.6](#) Налогового кодекса РФ, возникнет только после того, как в судебном или досудебном порядке налогоплательщика признают контролирующим лицом иностранной организации. В настоящее время не существует дальнейших разъяснений законодателя по данному вопросу. Ввиду того что [статья 129.6](#) Налогового кодекса РФ была введена с 1 января 2015 года, сложившейся практики применения данной статьи не существует.

## Глава 17. ИЗДЕЖЖКИ, СВЯЗАННЫЕ С ОСУЩЕСТВЛЕНИЕМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Статья 130. Утратила силу с 1 января 2007 года. - Федеральный [закон](#) от 27.07.2006 N 137-ФЗ.

Статья 131. Выплата сумм, причитающихся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятным

Комментарий к [статье 131](#)

Налоговый контроль - одна из наиболее важных и вместе с тем конфликтогенных сфер налогового права.

Налоговый контроль представляет собой, с одной стороны, осуществляемую в соответствии с [Налоговым кодексом](#) Российской Федерации (далее - НК РФ, Налоговый кодекс РФ) деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. С другой стороны, налоговый контроль является одним из основных институтов налогового права, объединяющим правовые нормы, с помощью которых регулируется деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением и исполнением законодательства о налогах и сборах.

Цель налогового контроля - установление законности поведения налогоплательщиков и налоговых агентов. Именно поэтому налоговый контроль напрямую связан с охранительной функцией налогового права. Он нацелен на исправление любого нарушения законности в налоговой сфере; в ходе налогового контроля выявляются налоговые правонарушения, с тем чтобы затем привлечь правонарушителя к налоговой ответственности.

Одним из важнейших принципов налогового контроля выступает требование законности, которое понимается, с одной стороны, как направленность контрольных мероприятий на установление законности поведения налогоплательщиков и налоговых агентов в качестве контролируемых участников налоговых правоотношений, а с другой стороны, как соблюдение налоговыми органами процедурных правил при совершении налоговых мероприятий. Принцип законности налогового контроля приобретает более детальное и конкретное звучание в принципах документирования результатов налогового контроля и процессуализации контрольных мероприятий.

Во исполнение требования законности и в развитие принципа процессуализации налоговых проверок [Налоговый кодекс РФ](#) вводит в сценарий налоговых проверок ряд дополнительных участников правоотношений по налоговому контролю, субъектов налогового процессуального права, принимающих участие в отдельных мероприятиях налогового контроля.

[Налоговый кодекс РФ](#) ([пп. 11 - 12 п. 1 ст. 31](#) НК РФ) наделяет налоговые органы правом привлекать для проведения налогово-контрольных мероприятий целую категорию лиц, содействующих осуществлению налогового контроля: специалистов, экспертов, переводчиков, свидетелей, понятых.

Перечисленные лица могут принимать участие в проведении различных мероприятий налогового контроля, в том числе в проведении камеральных и выездных налоговых проверок в случае возникновения такой необходимости. В ходе налогового контроля они оказывают содействие налоговым органам в формировании доказательственной базы: способствуют получению информации, доказывающей факт совершения налогового правонарушения, и фиксации надлежащим образом уже имеющихся доказательств.

При проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях (как правило, при производстве осмотра и выемки) должны вызываться понятые ([ст. 98](#) НК РФ). Участие понятых в мероприятиях по налоговому контролю гарантирует соблюдение прав налогоплательщиков, их присутствие в налоговом процессе подтверждает правомерность и правильность совершения тех или иных процессуальных действий.

Краткое представим каждое из перечисленных лиц, содействующих осуществлению налогового контроля.

Свидетель в налоговом праве - это физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля, расследования и разрешения дела о налоговом правонарушении, и которое вызвано для дачи показаний.

В качестве понятых выступают не заинтересованные в исходе дела физические лица, привлекаемые для участия в проведении налогового контроля непосредственно на месте его проведения, удостоверяющие факты и результаты действия.

Переводчиком выступает физическое лицо, свободно владеющее языком, знание которого необходимо для осуществления перевода в процессе мероприятий налогового контроля.

Схожие функции в процессе налогового контроля выполняют эксперты и специалисты. Эти две категории лиц, содействующих проведению налогового контроля, отличаются тем, что обладают специальными знаниями в определенной области, которые могут оказаться полезными при осуществлении тех или иных мероприятий

налогового контроля.

Участие эксперта в налоговом процессе обязательно завершается подготовкой экспертом от своего имени письменного заключения. В нем излагаются проведенные экспертом исследования, сделанные им выводы и обосновываются ответы на поставленные вопросы. Таким образом, эксперт принимает непосредственное участие в формировании доказательственной базы.

Что касается специалиста, то он участвует в мероприятиях по налоговому контролю в той мере, в какой не хватает должностным лицам налоговых органов определенных навыков, знаний и умений. Чаще всего специалисты привлекаются для содействия и разъяснений в процессе обнаружения, изъятия документов и в связи с применением технических средств. В отличие от эксперта, специалист не дает самостоятельных заключений, своими знаниями и умениями он лишь оказывает содействие проведению налогового контроля.

Законодательство о налогах и сборах регулирует вопросы издержек, связанных с проведением налогового контроля, посвящая этим вопросам отдельную главу (гл. 17 НК РФ).

В соответствии со ст. 131 Налогового кодекса РФ было принято Постановление Правительства Российской Федерации от 16 марта 1999 года N 298 <331>, которым утверждено [Положение](#) о порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля.

-----  
<331> Собрание законодательства РФ. 1999. N 13. Ст. 1601.

Согласно упомянутому [Постановлению](#) Правительства Российской Федерации свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля, возмещаются понесенные ими в связи с явкой в налоговый орган расходы на проезд, наем жилого помещения и выплачиваются суточные.

В отношении **расходов на проезд** установлено, что возмещение свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым расходов на проезд к месту явки и обратно к месту жительства производится на основании проездных документов, но не выше:

- стоимости проезда транспортом общественного пользования (кроме такси) - по шоссейным и грунтовым дорогам;

- стоимости проезда в плацкартном (купейном) вагоне - по железной дороге;

- стоимости проезда в каютах, оплачиваемых по V - VIII группам тарифных ставок на судах морского транспорта, и в каюте III категории на речных судах - по водным путям.

При пользовании воздушным транспортом возмещается стоимость билета экономического класса.

Указанным лицам оплачиваются расходы на проезд транспортом общественного пользования (кроме такси) к железнодорожной станции, пристани, аэропорту, если они находятся за чертой соответствующего населенного пункта.

Помимо расходов на проезд к месту явки и обратно к месту жительства при представлении соответствующих документов возмещаются стоимость предварительной продажи проездных документов, расходы за пользование постельными принадлежностями.

В случае непредставления проездных документов указанным лицам, содействующим осуществлению налогового контроля, оплачиваются расходы на проезд по минимальному тарифу проезда соответствующими видами транспорта к месту явки и обратно к месту жительства. Для осуществления таких выплат необходимо получить разрешение начальника (заместителя начальника) налогового органа, производящего вызов лиц, содействующих осуществлению налогового контроля.

В отношении **расходов на наем жилого помещения и оплату суточных** устанавливается, что соответствующие выплаты свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым производятся в соответствии с [Постановлением](#) Правительства Российской Федерации от 13 октября 2008 года N 749 "Об особенностях направления работников в служебные командировки" <332>.

-----  
<332> Собрание законодательства РФ. 2008. N 42. Ст. 4821.

Плата за бронирование места в гостинице возмещается в размере 50% возмещаемой стоимости места за сутки.

При этом суточные не выплачиваются, если у свидетеля, переводчика, специалиста, эксперта или понятого имеется возможность ежедневно возвращаться к месту жительства.

Законодательство о налогах и сборах исходит из того, что **работа, которую выполняют в ходе налогового контроля переводчики, специалисты и эксперты, должна оплачиваться**, если только эта работа не входит в круг их служебных обязанностей. В этом случае привлечение указанных лиц осуществляется на договорной основе.

Упомянутые лица, содействующие проведению налогового контроля, получают денежное вознаграждение

за работу, выполненную ими по поручению налогового органа, по нормам оплаты, утвержденным Министерством труда и социального развития Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации. Соответствующие [нормы](#) закреплены в Постановлении Минтруда России от 18 февраля 2000 года N 19 "Об утверждении норм оплаты денежного вознаграждения переводчиков, специалистов и экспертов, привлекаемых для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля" <333>.

-----  
<333> Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2000. N 17.

За лицами, вызываемыми в налоговый орган в качестве свидетелей, за время их отсутствия в связи с этим на работе сохраняются место работы (должность) и средний заработок по основному месту работы.

Лица, не работающие по трудовому договору, за отвлечение их от работы или обычных занятий помимо сумм по возмещению понесенных расходов получают денежное вознаграждение в размере суточных, установленных для служебных командировок на территории Российской Федерации. В соответствии с [Постановлением](#) Правительства Российской Федерации от 2 октября 2002 года N 729 "О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории Российской Федерации, работникам, заключившим трудовой договор о работе в федеральных государственных органах, работникам государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, федеральных государственных учреждений" <334> расходы на выплату суточных установлены в размере 100 рублей за каждый день нахождения в служебной командировке.

-----  
<334> Собрание законодательства РФ. 2002. N 40. Ст. 3939.

Основанием для выплат сумм, причитающихся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, является решение начальника (заместителя начальника) налогового органа, привлекавшего указанных лиц для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля.

Выплата сумм указанным лицам производится по выполнению ими своих обязанностей в пределах средств, выделяемых налоговому органу из федерального бюджета.

В заключение отметим, что, несмотря на то что гарантии и компенсации свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым в связи с явкой в налоговый орган или работой по его поручению предусмотрены в [ст. 131](#) Налогового кодекса РФ, при регулировании соответствующих отношений должны учитываться положения [ст. 170](#) Трудового кодекса РФ ("Гарантии и компенсации работникам, привлекаемым к исполнению государственных или общественных обязанностей"), поскольку эта норма имеет приоритет перед иными федеральными законами ([ст. 5](#) Трудового кодекса РФ).

## Глава 18. ВИДЫ НАРУШЕНИЙ БАНКОМ ОБЯЗАННОСТЕЙ, ПРЕДУСМОТРЕННЫХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ, И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

Статья 132. Нарушение банком порядка открытия счета

Комментарий к [статье 132](#)

1. Составы правонарушений, установленные [статьей 132](#) НК РФ, так же как и составы, определенные [статьями 133 - 135.2](#) НК РФ, объединены в главе 18 НК РФ, что позволяет предположить наличие у них общих признаков, которые необходимо учитывать при анализе каждого из этих составов правонарушений.

И первый из этих признаков - общая особая природа нарушений банков, ответственность за которые установлена [главой 18](#) НК РФ. В специальной литературе и отдельных исследованиях этот вопрос активно изучается (см.: Арсланбекова А.З. [Анализ правовой природы ответственности](#) банков, предусмотренной Налоговым кодексом РФ // Банковское право. 2008. N 3; Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: Издательство "НОРМА", 2003. С. 410 - 420; Борисов А.Н., Махров И.Е. [Комментарий](#) к положениям НК РФ, КоАП РФ и УК РФ об ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. М.: Юридический дом "Юстицинформ", 2003). Однако представляется нецелесообразным в рамках настоящего комментария подробно анализировать эти рассуждения, имеющие, тем не менее, существенное значение для теории налогового права.

Для целей применения НК РФ определение правовой природы ответственности банков за предусмотренные [главой 18](#) НК РФ нарушения банками обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах, имеет значение для решения вопроса о применимости к соответствующим отношениям общих норм о налоговой ответственности ([глава 15](#) НК РФ).



В соответствии со [статьей 106](#) НК РФ нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, могут быть отнесены к налоговым правонарушениям. Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Ответственность за нарушение банками ("иными лицами" в ст. 106 НК РФ), обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах, определена нормами [главы 18](#) НК РФ.

НК РФ устанавливает следующую ответственность за нарушение публично-правовых функций банков в сфере налогообложения:

1) обязанность банка требовать предъявления свидетельства (уведомления) о постановке на налоговый учет при открытии счета или при предоставлении права использовать корпоративное электронное средство платежа ([абз. 1 п. 1 ст. 86](#) НК РФ).

Налоговая ответственность установлена за:

а) открытие без предъявления свидетельства (уведомления) о постановке на налоговый учет счета ([п. 1 ст. 132](#) НК РФ) или предоставление права использования корпоративного электронного средства платежа ([п. 1 ст. 135.2](#) НК РФ);

2) обязанность банка сообщать в налоговый орган об открытии (закрытии) или изменении реквизитов счета, вклада (депозита) или предоставлении (прекращении) права использовать корпоративное электронное средство платежа ([абз. 2 п. 1 ст. 86](#) НК РФ).

Налоговая ответственность установлена за несообщение в установленный срок банком об:

- открытии (закрытии) или изменении реквизитов счета, вклада (депозита) ([п. 2 ст. 132](#) НК РФ);

- предоставлении (прекращении) права использовать корпоративное электронное средство платежа ([п. 2 ст. 135.2](#) НК РФ);

3) обязанность банка представлять по запросам налоговых органов следующую информацию, связанную с использованием ([п. 2 ст. 86](#), [п. 5 ст. 76](#) НК РФ):

- счета (счета инвестиционного товарищества), вклада (депозита) ([п. 2 ст. 86](#) НК РФ):

справки о наличии;

выписки по операциям;

справки об остатках денежных средств;

- остатков электронных денежных средств ([п. 5 ст. 76](#) НК РФ):

справки об остатках электронных денежных средств;

справки о переводах электронных денежных средств.

Налоговая ответственность установлена применительно к представлению информации, связанной с использованием счета (счета инвестиционного товарищества), вклада (депозита) ([ст. 135.1](#) НК РФ) или справок об остатках электронных денежных средств ([п. 6 ст. 135.2](#) НК РФ):

- непредставление справки или выписки;

- представление с нарушением установленного срока;

- представление недостоверных сведений;

4) обязанность банка по исполнению поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, пеней, штрафа ([ст. 46](#), [ст. 60](#) НК РФ).

Налоговая ответственность установлена за:

а) неисполнение поручения налогового органа в срок ([п. 1 ст. 135](#), [п. 4 ст. 135.2](#) НК РФ);

б) совершение действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете (счете инвестиционного товарищества), в отношении которого в банке находится поручение налогового органа ([п. 2 ст. 135](#), [п. 5 ст. 135.2](#) НК РФ);

5) обязанность банка по исполнению поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении сумм налога (сбора), пеней, штрафа ([ст. 60](#) НК РФ).

Налоговая ответственность установлена за нарушение срока исполнения поручения на перечисление ([ст. 133](#) НК РФ);

6) обязанность банка по исполнению решения налогового органа о приостановлении операций по счету, а также переводов электронных денежных средств ([ст. 76](#) НК РФ).

Налоговая ответственность установлена за:

а) неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций ([ст. 134](#), [п. 3 ст. 135.2](#) НК РФ);

б) открытие счета при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по счету ([п. 1 ст. 132](#) НК РФ);

в) предоставление права использования корпоративного электронного средства платежа для перевода электронных денежных средств при наличии решения налоговых органов о приостановлении переводов электронных денежных средств ([п. 1 ст. 135.2](#) НК РФ).

Дополнительно следует отметить, что нормами части 2 НК РФ устанавливаются некоторые обязанности банков, которые входят в содержание правового статуса банков как особых участников налоговых

правоотношений, но при этом ответственность за их невыполнение [главой 18](#) НК РФ не предусмотрена. Согласно [абз. 2, 3 п. 4 ст. 174](#) НК РФ, вступившим в силу с 01.01.2004 в соответствии с Федеральным [законом](#) от 08.12.2003 N 163-ФЗ, в случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам. При этом банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу указанных налогоплательщиков, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога.

Однако в настоящее время ответственность за нарушение указанной публично-правовой функции банка не установлена.

Необходимость выделения норм об ответственности банков за нарушения законодательства о налогах и сборах в самостоятельную главу связана с особой ролью банков в налоговых правоотношениях. Конституционный Суд Российской Федерации указывает на выполнение банками в соответствующих случаях функций "агентов государства" (см. [Определение](#) КС РФ от 6 декабря 2001 г. N 257-О). В связи с этим может возникнуть соблазн для введения в научный оборот, по аналогии с термином валютного законодательства - "агент валютного контроля", - понятия "агент налогового контроля" (см., например Овчинникова Н.О. [Налоговое планирование и налоговый контроль](#) со стороны правоохранительных органов: Практическое пособие. М.: Дашков и К, 2008. 284 с.) или подобного понятия, включая в него банки, выполняющие в случаях и порядке, установленных [НК](#) РФ, публично-правовые обязанности, связанные с открытием и ведением счетов налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов, а также в связи с участием в расчетах указанных лиц с бюджетами.

Тем не менее введение такого понятия в настоящее время представляется преждевременным (в этой связи оно не используется в настоящем комментарии). Если проводить параллели между понятием "агент налогового контроля" и понятием "агент валютного контроля", то использование в данном случае понятия "агент" неуместно, поскольку полномочия у агентов публичной власти шире, чем полномочия банков как особых участников налоговых правоотношений. Агенты публичной власти обладают в определенных случаях полномочиями на самостоятельное принятие решений и осуществление действий в публичных интересах, в том числе нарушающих гражданские права. У агентов есть обязанность сообщать о соответствующих отраслевых нарушениях, а для банков в соответствующих налоговых отношениях такая обязанность не установлена.

Банки в налоговом законодательстве лишь исполняют решения, поручения, требования налоговых органов и не обладают самостоятельной инициативой в соответствующих публичных отношениях. В связи с этим их можно называть для обозначения их особого статуса с точки зрения [НК](#) РФ разве что налоговыми посредниками. Как отмечает Конституционный Суд Российской Федерации в [Постановлении](#) от 12.10.1998 N 24-П и [Определении](#) от 6 декабря 2001 г. N 257-О, в рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения (банки) - публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет.

В любом случае следует иметь в виду, что особый статус банка в налоговых отношениях, урегулированных нормами материального характера, не должен означать исключения совершаемых им нарушений в соответствующей сфере из-под действия общих норм о налоговой ответственности (см. [Определение](#) КС РФ N 257-О от 06.12.2001), поскольку такой подход приводит к формированию пробела в праве, указывая на отсутствие норм, регулирующих порядок и условия привлечения к ответственности банков как "налоговых посредников". Вместе с тем привлечение банков к ответственности за нарушение ими обязанностей, установленных [НК](#) РФ, осуществляется с учетом специфики, определенной в [главе 18](#) НК РФ.

К ответственности банков за нарушения публично-правовых обязанностей, связанных с выполнением ими функций "налоговых посредников", применимы установленные [ст. 108](#) НК РФ (см. соответствующие [комментарии](#)) нормы, определяющие общие условия об ответственности за совершение налоговых правонарушений. Это, например, используется судами при рассмотрении соответствующих дел и толковании норм [ст. 132 - 135.2](#) НК РФ, в частности при разграничении схожих составов налоговых правонарушений банков.

Применяя к рассматриваемым правонарушениям банков нормы [ст. 108](#) НК РФ, следует учитывать, что [п. 5 этой статьи](#) не распространяется на банки. Тем не менее аналогичная [п. 5 ст. 108](#) НК РФ норма установлена в [п. 4 ст. 60](#) НК РФ применительно к обязанностям банков по перечислению налогов и сборов, а также по выполнению решений налоговых органов о взыскании недоимок и пеней, применение мер ответственности также не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджеты (внебюджетные фонды) сумму налога и уплатить соответствующие пени. Указанные нормы направлены на недопущение снижения соответствующих поступлений в бюджеты. Они имеют в определенной степени декларативный характер, поскольку их отсутствие в законодательстве Российской Федерации не означало бы прекращение соответствующих обязанностей - обязанности по уплате налога - в соответствии с требованиями норм [Конституции](#) Российской Федерации.

2. Объединение всех составов налоговых правонарушений, ответственность за которые установлена [ст. 132 - 135.2](#) НК РФ, в рамках главы 18 НК РФ обусловлено также общим родовым объектом и субъектом соответствующих правонарушений.

Родовым объектом правонарушений, указанных в [главе 18](#) НК РФ, является установленный нормами НК РФ порядок исполнения банками возложенных на них публично-правовых обязанностей, связанных с реализацией посреднических функций в системе уплаты налогов и сборов, а также в системе организации налогового контроля.

3. Субъектом рассматриваемых налоговых правонарушений являются банки. В соответствии с [абз. 9 п. 2 ст. 11](#) НК под банком (банками) для целей НК РФ следует понимать коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка Российской Федерации.

Понятие "банк" ("банки") имеет существенное значение для применения и толкования многих статей НК РФ (см., например, [ст. 46, 76, 86, гл. 18](#) НК РФ), однако попытка определения его в рамках Налогового кодекса, тем более в действующей редакции [абзаца 9 пункта 2 статьи 11](#) НК РФ, вряд ли может быть признана целесообразной. Формулирование понятия "банк" является предметом правового регулирования прежде всего банковского законодательства, к тому же комментируемая норма-дефиниция не содержит никаких дополнительных, специфических для налогового законодательства признаков соответствующих субъектов, не определяет особенностей их правового статуса. Для этого можно было бы указать, что под банками для целей налогового законодательства понимаются кредитные организации (банки и небанковские кредитные организации), имеющие право в соответствии с банковским законодательством осуществлять определенные банковские операции. То есть представляется целесообразным прямое закрепление в рассматриваемой норме НК РФ специфики соответствующих субъектов при их участии в общественных отношениях в сфере налогообложения. Следовательно, соответствующее определение должно акцентировать внимание на специфических признаках кредитных организаций, необходимых для выполнения ими особых публично-правовых функций, возложенных на них в соответствии с нормами НК РФ.

Однако законодатель, к сожалению, не только не указывает на правовую специфику банков как особых участников налоговых отношений, но и допускает применение в комментируемой норме-дефиниции НК РФ неправового термина ("коммерческий банк").

На основе определения, приведенного в [абз. 9 п. 2 ч. 11](#) НК РФ, можно выделить следующие существенные элементы понятия "банк" ("банки"):

1) банками для целей НК РФ признаются "коммерческие банки и другие кредитные организации".

Как уже было отмечено выше, термин "коммерческие банки" не является легальным. При его толковании на основании [пункта 1 статьи 11](#) НК РФ следует руководствоваться банковским законодательством и прежде всего Федеральным [законом](#) "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" (по тексту комментария - Закон о Банке России), Федеральным [законом](#) "О банках и банковской деятельности" (по тексту комментария - Закон о банковской деятельности), а также актами Банка России. Однако в банковском законодательстве этот термин отсутствует и, между прочим, отсутствовал на момент принятия части первой НК РФ (31 июля 1998 г.).

В Законе о банковской деятельности вплоть до внесения в него соответствующих изменений (Федеральный [закон](#) от 03.02.1996 N 17-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР "О банках и банковской деятельности в РСФСР") существовала норма, согласно которой банки определялись как коммерческие учреждения ([абзац 1 статья 1](#)), а в ряде случаев именовались по тексту коммерческими банками (см., например, [ст. 2](#)). В настоящее время в Законе о банковской деятельности используется либо понятие "банк", либо более общее понятие "кредитная организация".

Законом о банковской деятельности подчеркивается коммерческая природа не только банков, но других кредитных организаций как юридических лиц, преследующих извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (см. [абз. 1 ст. 1](#) Закона о банковской деятельности, [ст. 50](#) ГК РФ). В этой связи дополнительное указание на это в НК РФ не может быть признано целесообразным.

Использование неправового термина ("коммерческий банк"), учитывая наличие определенного законом эквивалента ("банк" или "кредитная организация" - см. соответственно [абз. 2](#) и [абз. 1 ст. 1](#) Закона о банковской деятельности), при формулировании легального определения представляется некорректным с точки зрения юридической техники.

Введение в правовое содержание понятия "банк" термина "коммерческий банк" представляется нецелесообразным не только с практической, но и с теоретической точки зрения.

Использование прилагательного "коммерческий" в ходе реформирования банковской системы России при переходе от административно-командной экономики было связано с необходимостью особо подчеркнуть, что банки не должны осуществлять административных полномочий в отношении своих клиентов (подробнее см., например: Ефимова Л.Г. Банковские сделки: право и практика. Монография. М.: НИМП, 2001. С. 29 - 32). В этой связи в Законе о банковской деятельности вплоть до внесения в него соответствующих изменений (Федеральный [закон](#) от 03.02.1996 N 17-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР "О банках и

банковской деятельности в РСФСР") присутствовала норма, согласно которой банки определялись как коммерческие учреждения (**абзац 1 статьи 1**), а в ряде случаев именовались по тексту коммерческими банками (см., например, **ст. 2**). То есть использование этого определяющего слова носило скорее не правовое, а политическое значение. Однако оперирование им в рамках действующего НК РФ не имело и имеет смысла ни с той, ни с другой точки зрения.

С правовой точки зрения, определяя вслед за НК РФ банки как коммерческие банки, следует иметь в виду, что в России все юридические лица, подпадающие под понятие "банк", являются коммерческими организациями. В соответствии с **абзацами 1 и 2 статьи 1** Закона о банковской деятельности банк, являясь кредитной организацией, представляет собой юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации (Банка России) имеет право осуществлять банковские операции, предусмотренные Законом о банковской деятельности. Кредитные организации, в том числе и банки, образуются на основе любой формы собственности как хозяйственные общества, которые в соответствии со **статей 50** ГК РФ являются коммерческими организациями.

Таким образом, **Законом** о банковской деятельности подчеркивается коммерческая природа не только банков, но других кредитных организаций как юридических лиц, преследующих извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности. В этой связи дополнительное указание на это в НК РФ не может быть признано необходимым.

При толковании понятия "банк" ("банки") в рамках НК РФ ключевым является понятие банковского законодательства "кредитная организация". Более того, можно сказать, что эти два понятия из разных отраслей российского законодательства полностью совпадают по своему объему: все банки, признаваемые таковыми для целей налогового законодательства, являются с точки зрения банковского законодательства кредитными организациями.

И хотя, как это было отмечено выше, существенное значение при определении статуса кредитных организаций как особых участников налоговых правоотношений имеет коммерческий характер их деятельности, однако с правовой точки зрения особо важен другой квалифицирующий признак: наличие у субъекта лицензии на осуществление определенной деятельности. Указанный признак позволяет выделить банки и иные кредитные организации среди других коммерческих организаций (хозяйственных обществ) и, более того, выявить кредитные организации, которые не могут быть признаны банками для целей налогового законодательства.

При анализе норм налогового законодательства термин "банк" должен использоваться (и используется в настоящем комментарии) в значении, указанном в **абз. 9 п. 2 ст. 11** НК РФ, если иное прямо не оговорено, а термин "кредитные организации" на основании **п. 1 ст. 11** НК РФ - в значении, используемом в банковском законодательстве. Это необходимо для разграничения понятия "банк", используемого в налоговом законодательстве, и понятия "банк", используемого в банковском законодательстве;

2) в соответствии с комментируемым определением к банкам следует относить кредитные организации, "имеющие лицензию Центрального банка Российской Федерации".

Этот признак с точки зрения законов логики сформулирован в НК РФ некорректно. Центральный банк Российской Федерации обладает полномочиями на выдачу различных видов лицензий (разрешений) как в соответствии с **Законом** о банковской деятельности (лицензии на осуществление различного круга банковских операций), так и на основании норм других нормативных актов. Например, в соответствии с **п. 1 ст. 39** Федерального закона "О рынке ценных бумаг" Банк России выдает лицензии на все виды профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг (брокерской деятельности, дилерской деятельности и т.д.).

Но даже если забыть о наделении Банка России функциями мегарегулятора и обратиться к лицензиям на осуществление банковских операций, то будет невозможно без дополнительных критериев выбрать лицензию Банка России, наличие которой делает организацию банком в смысле НК РФ.

В соответствии с **ч. 1 ст. 13** Закона о банковской деятельности осуществление банковских операций производится только на основании лицензии, выдаваемой Банком России в порядке, установленном Законом о банковской деятельности (согласно **ст. 13** и **ч. 6 ст. 12** Закона о банковской деятельности лицензия на осуществление банковских операций выдается кредитной организации Банком России в порядке, установленном Законом о банковской деятельности и принимаемыми в соответствии с ним нормативными актами Банка России).

Согласно **Инструкции** Банка России от 02.04.2010 N 135-И "О порядке принятия Банком России решения о государственной регистрации кредитных организаций и выдаче лицензий на осуществление банковских операций" (далее - Инструкция N 135-И) Банк России выдает следующие лицензии:

1) лицензию на осуществление банковских операций со средствами в рублях (без права привлечения во вклады денежных средств физических лиц), дающую право на осуществление следующих операций:

- привлечение денежных средств юридических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);
- размещение привлеченных во вклады (до востребования и на определенный срок) денежных средств



юридических лиц от своего имени и за свой счет;

- открытие и ведение банковских счетов юридических лиц;

- осуществление переводов денежных средств по поручению юридических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;

- инкассация денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассовое обслуживание физических и юридических лиц;

- выдача банковских гарантий;

- осуществление переводов денежных средств без открытия банковских счетов, в том числе электронных денежных средств (за исключением почтовых переводов);

2) лицензию на осуществление банковских операций со средствами в рублях и иностранной валюте (без права привлечения во вклады денежных средств физических лиц), дающую право на осуществление следующих операций:

- привлечение денежных средств юридических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);

- размещение привлеченных во вклады (до востребования и на определенный срок) денежных средств

юридических лиц от своего имени и за свой счет;

- открытие и ведение банковских счетов юридических лиц;

- осуществление переводов денежных средств по поручению юридических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;

- инкассация денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассовое обслуживание физических и юридических лиц;

- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах;

- выдача банковских гарантий;

- осуществление переводов денежных средств без открытия банковских счетов, в том числе электронных денежных средств (за исключением почтовых переводов);

3) лицензию на привлечение во вклады и размещение драгоценных металлов, дающую право на осуществление следующих операций:

- привлечение во вклады и размещение драгоценных металлов;

- осуществление других операций с драгоценными металлами в соответствии с законодательством Российской Федерации;

4) лицензию на осуществление банковских операций со средствами в рублях или со средствами в рублях и иностранной валюте для расчетных небанковских кредитных организаций, дающую право на осуществление следующих операций:

- открытие и ведение банковских счетов юридических лиц;

- осуществление переводов денежных средств по поручению юридических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;

- инкассация денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассовое обслуживание физических и юридических лиц (кассовое обслуживание физических лиц небанковская кредитная организация вправе осуществлять только в связи с осуществлением переводов денежных средств без открытия банковских счетов, в том числе электронных денежных средств, за исключением почтовых переводов);

- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах;

- осуществление переводов денежных средств без открытия банковских счетов, в том числе электронных денежных средств (за исключением почтовых переводов);

5) лицензию на осуществление банковских операций со средствами в рублях или со средствами в рублях и иностранной валюте для небанковских кредитных организаций, осуществляющих депозитно-кредитные операции, дающую право на осуществление следующих операций:

- привлечение денежных средств юридических лиц во вклады (на определенный срок);

- размещение привлеченных во вклады денежных средств юридических лиц от своего имени и за свой счет;

- купля-продажа иностранной валюты в безналичной форме;

- выдача банковских гарантий;

6) лицензию на привлечение во вклады денежных средств физических лиц в рублях, дающую право на осуществление следующих операций:

- привлечение денежных средств физических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);

- размещение привлеченных во вклады (до востребования и на определенный срок) денежных средств физических лиц от своего имени и за свой счет;

- открытие и ведение банковских счетов физических лиц;

- осуществление переводов денежных средств по поручению физических лиц по их банковским счетам;

7) лицензию на привлечение во вклады денежных средств физических лиц в рублях и иностранной валюте, дающую право на осуществление следующих операций:

- привлечение денежных средств физических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);
  - размещение привлеченных во вклады (до востребования и на определенный срок) денежных средств физических лиц от своего имени и за свой счет;
  - открытие и ведение банковских счетов физических лиц;
  - осуществление переводов денежных средств по поручению физических лиц по их банковским счетам;
- 8) генеральную лицензию, дающую право на осуществление следующих операций:
- привлечение денежных средств физических и юридических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);
  - размещение привлеченных во вклады (до востребования и на определенный срок) денежных средств физических и юридических лиц от своего имени и за свой счет;
  - открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц;
  - осуществление переводов денежных средств по поручению физических и юридических лиц, в том числе уполномоченных банков-корреспондентов и иностранных банков, по их банковским счетам;
  - инкассация денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассовое обслуживание физических и юридических лиц;
  - купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах;
  - выдача банковских гарантий;
  - осуществление переводов денежных средств без открытия банковских счетов, в том числе электронных денежных средств (за исключением почтовых переводов);
- 9) лицензию на осуществление банковских операций со средствами в рублях (без права привлечения во вклады денежных средств физических лиц и осуществления инкассации денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассового обслуживания физических и юридических лиц), дающую право на осуществление следующих операций:
- привлечение денежных средств юридических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);
  - размещение привлеченных во вклады (до востребования и на определенный срок) денежных средств юридических лиц от своего имени и за свой счет;
  - открытие и ведение банковских счетов юридических лиц;
  - осуществление переводов денежных средств по поручению юридических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
  - выдача банковских гарантий;
- 10) лицензию на осуществление банковских операций со средствами в рублях и иностранной валюте (без права привлечения во вклады денежных средств физических лиц и осуществления инкассации денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассового обслуживания физических и юридических лиц), дающую право на осуществление следующих операций:
- привлечение денежных средств юридических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);
  - размещение привлеченных во вклады (до востребования и на определенный срок) денежных средств юридических лиц от своего имени и за свой счет;
  - открытие и ведение банковских счетов юридических лиц;
  - осуществление переводов денежных средств по поручению юридических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
  - купля-продажа иностранной валюты в безналичной форме;
  - выдача банковских гарантий;
- 11) лицензию на осуществление банковских операций со средствами в рублях или со средствами в рублях и иностранной валюте для небанковских кредитных организаций, имеющих право на осуществление переводов денежных средств без открытия банковских счетов и связанных с ними иных банковских операций, дающую право на осуществление следующих операций:
- открытие и ведение банковских счетов юридических лиц;
  - осуществление переводов денежных средств по поручению юридических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
  - инкассация денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассовое обслуживание физических и юридических лиц;
  - осуществление переводов денежных средств без открытия банковских счетов, в том числе электронных денежных средств (за исключением почтовых переводов).

Приведенный перечень лицензий и операций, право на осуществление которых дают эти лицензии, наглядно показывает нелогичность определения понятия "банк", сформулированного в НК РФ, поскольку формально к банкам для целей налогового законодательства можно отнести любую кредитную организацию, обладающую хотя бы одной лицензией (разрешением) Банка России, включая, например, лицензию на привлечение во вклады и размещение драгоценных металлов, дающую право только на привлечение во вклады и размещение драгоценных металлов, а также осуществление других операций с драгоценными металлами в

соответствии с законодательством Российской Федерации.

Конечно, правоприменитель вряд ли в этом случае сделает ошибку. Однако, несмотря на фактическую ясность, комментируемое нормативное определение с формальной и теоретической точек зрения должно быть скорректировано. При определении состава лицензий, наличие которых обязательно для формирования статуса того или иного лица как банка для целей налогового законодательства, необходимо иметь в виду, что речь должна идти о банках как, прежде всего, об особом элементе экономической системы любого государства, наделенного уполномоченным субъектом публичной власти на основании разрешения (лицензии) правом открытия и ведения счетов (о понятии счета см. [комментарий к абз. 10 п. 2 ст. 11 НК РФ](#)) налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов, а также правом участвовать в осуществлении указанными субъектами налоговых правоотношений платежей в связи с исполнением обязанности по уплате налога или сбора. Сказанное подтверждается анализом норм части первой НК РФ (см. [п. 2 ст. 45](#), [ст. 46](#), [ст. 48](#), [п. 3 ст. 58](#), [ст. 60](#), [ст. 86](#), [ст. 132 - 135.2](#)).

В связи с этим в практике отмечается, что в целях НК РФ банком признается лицо, обладающее лицензией на осуществление банковских операций (см., например, [письмо Минфина РФ от 27.09.2010 N 03-02-08/57](#), [Постановление ФАС Центрального округа от 12 октября 2001 г. по делу N A68-137/АП](#)). Однако и эта формулировка требует уточнения. В частности, указывается, что эта лицензия должна давать право выполнять функции по обслуживанию банковского счета, а именно открывать и вести банковский счет, осуществлять зачисление и расходование денежных средств со счета ([Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.10.2008 по делу N A42-723/2008](#), [Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.02.2008 по делу N A42-6821/2007](#)).

Также представляется целесообразным рассмотреть налогово-правовой статус подразделений кредитных организаций с точки зрения комментируемого понятия "банки" ("банк").

В соответствии с [п. 9.1, 9.2](#) Инструкции N 135-И кредитная организация может открывать свои обособленные подразделения:

- представительства;
- филиалы.

Также кредитная организация (филиал) при условии отсутствия у кредитной организации запрета на открытие филиалов вправе открывать внутренние структурные подразделения:

- дополнительные офисы;
- кредитно-кассовые офисы;
- операционные офисы;
- операционные кассы вне кассового узла;
- иные внутренние структурные подразделения, предусмотренные нормативными актами Банка России.

Представляется, что все указанные подразделения кредитных организаций не являются для целей налогового законодательства самостоятельными банками, поскольку являются одним юридическим лицом ([ст. 55 ГК РФ](#), [ч. 3 ст. 22](#) Закона о банковской деятельности) с общей лицензией на осуществление банковских операций.

Согласно [ч. 1 ст. 22](#) Закона о банковской деятельности филиалом кредитной организации является ее обособленное подразделение, расположенное вне места нахождения кредитной организации и осуществляющее от ее имени все или часть банковских операций, предусмотренных лицензией Банка России, выданной кредитной организации. Филиалы могут осуществлять только те банковские операции, право на осуществление которых делегировано им самой кредитной организацией.

Представительством кредитной организации является ее обособленное подразделение, расположенное вне места нахождения кредитной организации, представляющее ее интересы и осуществляющее их защиту. Представительство кредитной организации не имеет права осуществлять банковские операции ([ч. 2 ст. 22](#) Закона о банковской деятельности).

Таким образом, если иное прямо не оговорено НК РФ, использование термина "банк" означает распространение соответствующей нормы на соответствующую кредитную организацию в целом, со всеми ее подразделениями (в этой связи см., например, [Постановление ФАС Северо-Западного округа от 05.02.2001 по делу N A26-2977/00-02-06/167](#)).

Такой вывод влечет ряд вполне определенных правовых последствий. Так, межфилиальные расчеты, имеющие место при определенных обстоятельствах, в том числе при исполнении поручения об уплате налога или решения о взыскании налога, должны осуществляться на основании [п. 2 ст. 60](#) НК РФ (с учетом содержания [ст. 11](#) НК РФ) в течение того же одного операционного дня, в рамках которого банк исполняет указанное поручение, поскольку осуществляются в рамках одного юридического лица, в рамках одного банка. Разные филиалы одной кредитной организации и сама кредитная организация по отношению друг к другу для целей НК РФ, исходя из [ст. 11](#) НК РФ, должны рассматриваться как один банк, как одна кредитная организация. Таким образом, ссылка в НК РФ на банк означает ссылку на кредитную организацию в совокупности со всеми ее структурными подразделениями.

4. Говоря о составах правонарушений, ответственность за которые установлена нормами [главы 18 НК РФ](#), следует иметь в виду, что в соответствии с [п. 4 ст. 108 НК РФ](#) привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

В частности, нормами КоАП установлена ответственность должностных лиц банка за следующие административные правонарушения, составы которых пересекаются с составами, определенными [ст. 132 - 135.1 НК РФ](#):

- нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации ([ст. 15.4 КоАП](#));

- непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля ([ст. 15.6 КоАП](#));

- открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе ([ч. 1 ст. 15.7 КоАП](#));

- открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица ([ч. 2 ст. 15.7 КоАП](#));

- нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа о перечислении налога или сбора, соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет ([ст. 15.8 КоАП](#));

- осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет, по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа о приостановлении операций по таким счетам ([ст. 15.9 КоАП](#)).

В отличие от НК РФ ([ст. 135.2 КоАП](#)) не устанавливает ответственности за те же составы правонарушений, но связанные с использованием корпоративных электронных средств платежа и с переводами электронных денежных средств.

5. Субъективная сторона правонарушений банков, ответственность за которые установлена [ст. 132 - 135.2 НК РФ](#), как и во всех других составах налоговых правонарушений, может характеризоваться в соответствии с [п. 1 ст. 110 НК РФ](#) виной в форме умысла или неосторожности.

Вина банка в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (см. [п. 4 ст. 110 НК РФ](#)).

Банк не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из обстоятельств, указанных в [ст. 109 НК РФ](#) (обстоятельств, исключающих ответственность, - см. соответствующие [комментарии](#)), одним из которых является отсутствие вины банка в совершении правонарушения. При этом на налоговые правонарушения банков распространяются нормы [ст. 111 НК РФ](#), определяющие состав обстоятельств, исключающих вину в совершении правонарушения.

6. Также на налоговые правонарушения банков распространяются нормы [ст. 112 НК РФ](#), определяющие обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность банков за совершение налогового правонарушения. Эти обстоятельства должны учитываться согласно [п. 4 ст. 112 НК РФ](#) при применении мер ответственности, предусмотренных НК РФ, - налоговых санкций ([п. 1 ст. 114 НК РФ](#)).

Так, например, снижая размер взыскиваемого с банка штрафа, предусмотренного [п. 2 ст. 132 НК РФ](#), арбитражный суд признал в качестве смягчающих ответственность обстоятельств совершение правонарушения впервые, отсутствие вредных последствий для бюджета, самостоятельное обнаружение допущенной ошибки и ее устранение в короткие сроки, признание вины в совершенном правонарушении ([Постановление ФАС Уральского округа от 24.05.2011 N Ф09-2819/11-С3](#)).

7. Все составы налоговых правонарушений, ответственность за которые установлена [ст. 132 - 135.1 НК РФ](#), являются формальными, то есть их объективная сторона исчерпывается совершением субъектом противоправного деяния (действия, бездействия) и не включает последствия в качестве необходимого признака. В формальных составах правонарушение считается оконченным с момента совершения противоправного деяния (действия или бездействия).

Производство по делам о правонарушениях, ответственность за которые установлена [ст. 132 - 135.2 НК РФ](#), осуществляется в порядке, предусмотренном [ст. 101.1 НК РФ](#).

8. Отдельно представляется целесообразным остановиться на проблеме выявления правонарушений,



ответственность за которые установлена [ст. 132 - 135.2](#) НК РФ. Необходимо учитывать, что судебная практика исходит из того, что в рамках выездных проверок инспекция не вправе проверять исполнение банками обязанностей, предусмотренных [ст. 46, 60, 76, 86](#) НК РФ, поскольку налоговые проверки проводятся только в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, а в данном случае банк не принадлежит ни к одной из этих категорий (см., например, [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 21.12.2010 N 11515/10 по делу N А32-46798/2009-33/633, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 13.03.2013 по делу N А56-39449/2012, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 08.10.2012 по делу N А27-21141/2011, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 05.10.2012 по делу N А27-2234/2012, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 20.07.2011 по делу N А42-6788/2010, [Постановление](#) ФАС Московского округа от 30.01.2011 по делу N А40-8850/11-20-34 и др.).

Из положений [п. 15 ст. 7](#) Закона Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах в Российской Федерации" (действовавшего до 02.05.2014 - момента вступления в силу Федерального [закона](#) от 02.04.2014 N 52-ФЗ) следовало, что налоговым органам предоставлено право контролировать выполнение кредитными организациями установленных НК РФ обязанностей в порядке, утверждаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Центральным банком Российской Федерации. Этой же нормой налоговым органам было предоставлено право получать доступ к информации, составляющей банковскую тайну, в пределах, необходимых для осуществления такого контроля.

Однако предусмотренный данной нормой порядок проведения контроля исполнения кредитными организациями этих обязанностей федеральным органом исполнительной власти (уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов) по согласованию с Центральным банком Российской Федерации так и не был принят.

По сути это положение просто перенесено в НК РФ, то есть начиная со 2 мая 2014 года право контролировать исполнение банками тех обязанностей, которые установлены НК РФ, предоставлено налоговым органам [подп. 2.1 п. 1 ст. 31](#) НК РФ, в соответствии с которым порядок контроля должна утвердить Федеральная налоговая служба по согласованию с Банком России.

Таким образом, до принятия указанного порядка соответствующие проверки банков могут осуществляться другими методами, определенными законодательством. Например, суды признают правомерным проведение налоговыми органами контроля по имеющимся у них документам клиентов кредитной организации с оформлением результатов в виде акта, что предусмотрено [статьей 101.4](#) НК РФ ([Постановление](#) ФАС Дальневосточного округа от 14.11.2011 N Ф03-5505/2011 по делу N А37-1942/2010).

9. Возвращаясь собственно к комментируемой [статье](#), следует отметить, что налоговые правонарушения, ответственность за которые установлена [ст. 132](#) НК РФ, связаны с неисполнением банками обязанностей, возложенных на них в соответствии с [п. 1 ст. 86](#) НК РФ.

Объединение рассматриваемых составов в рамках [ст. 132](#) НК РФ обусловлено общим объектом соответствующих правонарушений.

Видовым объектом правонарушений, ответственность за которые установлена [ст. 132](#) НК РФ, является порядок открытия, а также закрытия счетов налогоплательщиков в банках, установленный НК РФ в связи с осуществлением налогового контроля.

Составы налоговых правонарушений банков, установленные [ст. 132](#) НК РФ, различаются по непосредственному объекту и по объективной стороне.

10. Согласно [п. 1 ст. 132](#) НК РФ открытие банком счета организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, счета инвестиционного товарищества без предъявления этим лицом свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица влекут взыскание штрафа в размере 20 тысяч рублей.

Непосредственным объектом рассматриваемых правонарушений является порядок открытия счетов в банках, установленный для целей налогового законодательства.

[Пункт 1 статьи 132](#) НК РФ определяет, таким образом, два состава налоговых правонарушений банков, которые различаются по объективной стороне, поэтому представляется целесообразным рассмотреть отдельно:

- открытие банком счета организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, счета инвестиционного товарищества без предъявления этим лицом свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе;

- открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам соответствующего лица.

11. Ключевым понятием для применения при определении объективной стороны по данному составу (как и по большинству составов [ст. 132 - 135.2](#) НК РФ) является понятие "счет".

Согласно [ст. 11](#) НК РФ под счетом понимаются расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета.

Текстуальный анализ данного определения, широко используемого в налоговом законодательстве, позволяет выделить следующие обязательные элементы понятия "счета" ("счета") как категории налогового права:

1) под счетами понимаются счета в банках.

Рассмотренное выше понятие "банк" содержится в [п. 2 ст. 11 НК РФ](#), следовательно, применять его для целей толкования понятия "счет" следует на основании [п. 1 ст. 11 НК РФ](#) именно в том значении термина "банк", которое дано НК РФ.

В этой связи указанный элемент понятия "счет" ("счета") позволяет довольно однозначно исключить некоторые разновидности счетов из предмета правового регулирования норм НК РФ, в которых использовано комментируемое понятие.

То есть к счетам для целей НК РФ могут быть отнесены только счета, открытые в кредитных организациях (в банках и небанковских кредитных организациях). А, например, счета, открываемые в Центральном банке Российской Федерации, для целей НК РФ счетами признаны быть не могут. Сказанное, между прочим, должно относиться к открытым в Банке России корреспондентским счетам кредитных организаций, являющихся с точки зрения их налогово-правового статуса налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами или банками (в значении [п. 2 ст. 11 НК РФ](#)). В то же время следует иметь в виду, что подпадают для целей НК РФ под рассматриваемый признак счета, например, корреспондентские счета банков, открытые друг другу;

2) основанием для открытия счетов является договор банковского счета.

В соответствии с договором банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету ([п. 1 ст. 845 ГК РФ](#)).

Важным следствием включения в рассматриваемое понятие "счет" данного элемента является исключение ряда правовых институтов, которые не соответствуют признакам и правовому содержанию договора банковского счета, установленным Гражданским кодексом Российской Федерации. В частности, нормы НК РФ, которые оперируют термином "счет", тем самым исключают из сферы своего правового регулирования, например, банковские вклады (депозиты). Договор банковского счета регулируется [ст. 845 - 860 ГК РФ](#), а договор банковского вклада (депозита) - [ст. 834 - 844](#); признаки и правовое содержание этих гражданско-правовых институтов также различаются (подробнее об этом см., например: Ефимова Л.Г. Банковские сделки: право и практика. Монография. М.: НИМП, 2001. С. 247 - 316).

Одной из существенных характеристик банковского вклада, дающей основание для сделанного выше вывода, в определенной степени является его экономическая сущность: вклад используется прежде всего для накопления денежных средств (с более высоким банковским процентом), а не для осуществления через него расчетов (как в случае с банковским счетом). Указанные различия в экономической сущности вклада и банковского счета подчеркиваются и отличиями в их правовых характеристиках, связанных, в частности, с выплатой процентов (см. [п. 1 ст. 838](#) и [ст. 852 ГК РФ](#)).

Судебная практика также не относит вклады к счетам для целей налогового законодательства. Как отмечается в [Постановлении](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.02.2003 по делу N А19-2553/02-21-26-Ф02-348/03-С1, "в соответствии с абзацем вторым части 3 статьи 834 Гражданского кодекса Российской Федерации с депозитного счета юридического лица не могут расходоваться денежные средства". Здесь акцент сделан на невозможность для юридических лиц расходовать средства, внесенные во вклад (депозит). Однако представляется, что для анализа комментируемого понятия такой довод слишком ограничен и, в частности, он не позволяет сделать однозначного вывода относительно вкладов физических лиц, в том числе вкладов индивидуальных предпринимателей. В этой связи следует особо подчеркнуть, что исключение вкладов из объема комментируемого понятия "счет" следует обосновывать прежде всего исходя из гражданско-правового содержания договора банковского счета. То есть более точной представляется формула: вклад (депозитный счет) не может быть признан счетом для целей налогового законодательства, поскольку он открывается в соответствии с гражданским законодательством на основании договора банковского вклада, а не договора банковского счета.

Используя в настоящем комментарии понятия "банковский счет" и "банковский вклад", автор имеет в виду, что специальное упоминание в ч. 2 НК РФ (см., например, [пп. 3 п. 3 ст. 149](#), [п. 27 ст. 217](#), [п. 2 ст. 224 НК РФ](#) и т.д.) вкладов (депозитов) делается законодателем не для целей определения соответствующих публично-правовых обязанностей банков, а для целей исчисления и уплаты отдельных видов налогов. Это приводит к использованию в рамках одного нормативного правового акта различной терминологии. Так, например, применительно к публично-правовым функциям банков (см. [комментарии к ст. 46, 60, 76, 86](#) и др. НК РФ) нормы оперируют исключительно термином "счет", а при формулировании порядка исчисления и иных элементов юридического содержания отдельных видов налога (часть II НК РФ) наряду с термином "банковский счет" применяется термин "банковский вклад".

Термины "счет" и "банковский счет", используемые в НК РФ, имеют различное правовое содержание для

целей налогового законодательства. Если в норме НК РФ использовано понятие "счет" без каких-либо определяющих признаков, то руководствоваться следует определением, сформулированным в [абз. 10 п. 2 ст. 11](#) НК РФ, а если термин "банковский счет", то на основании [п. 1 ст. 11](#) НК РФ - гражданским и банковским законодательством.

Вместе с тем, если говорить о разграничении понятий "счет" и "вклад" для целей применения ответственности за нарушение [абз. 1 п. 1 ст. 86](#) НК РФ, необходимо учитывать, что Федеральным [законом](#) от 23.07.2013 N 248-ФЗ иные обязанности, установленные ст. 86 НК РФ, касаются не только счетов, но и вкладов.

Однако для целей определения объективной стороны по рассматриваемому правонарушению (открытие счета без представления свидетельства (уведомления) о постановке на налоговый учет) важно то, что даже применительно к новой редакции правоприменитель четко связывает понятие "счет" для целей НК РФ с договором банковского счета (см., например, [письмо](#) Банка России от 11.09.2014 N 41-2-1-11/1642 применительно к счетам по учету межбанковских кредитов и депозитов).

Рассматривая определение "счет" по НК РФ, необходимо отметить, что до внесения изменений Федеральным [законом](#) от 28.06.2013 N 134-ФЗ понятие "счет" было обусловлено в [п. 2 ст. 11](#) НК РФ рядом дополнительных существенных признаков, которые были исключены из действующей редакции НК РФ:

1) счетами признавались лишь счета, открываемые организациями или индивидуальными предпринимателями;

2) счетами признавались лишь счета, денежные средства на которых принадлежали указанным организациям или индивидуальным предпринимателям;

3) счетом признавался лишь счет, который предусматривал возможность зачислять и расходовать указанные денежные средства.

Исключение второго и третьего признаков связано, видимо, с их крайней расплывчатостью и достаточно вольным применением в судебной практике. Что касается первого признака (принадлежность счета организации или индивидуальному предпринимателю), то его исключение обусловлено тем, что на банковские счета физических лиц распространились требования, ранее применявшиеся только к счетам организаций и индивидуальных предпринимателей.

По всей видимости, указанные изменения в части определения понятия "счет" для целей НК РФ могут существенно изменить судебную практику по отдельным видам счетов. Например, суд в [Постановлении](#) ФАС Уральского округа от 25.10.2011 N Ф09-6848/11 по делу N А50-1887/11 указал, что несообщение налоговому органу об открытии банком счетов товариществу собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным кооперативам или иным специализированным потребительским кооперативам либо выбранным собственниками помещений в многоквартирных домах управляющим организациям в порядке реализации Федерального [закона](#) от 21.07.2007 N 185-ФЗ "О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства" не может являться основанием для привлечения банка к ответственности по [п. 1 ст. 132](#) НК РФ. Доводы налогового органа о том, что диспозиция ч. 1 ст. 132 НК РФ не содержит исключений для открытия счета при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по счетам указанного лица в зависимости от целевого назначения счета, отклонены судом, поскольку из [предусмотренного п. 2 ст. 11](#) НК РФ определения банковского счета следует, что не все счета, открываемые налогоплательщиками в кредитных организациях, являются счетами в целях применения норм налогового законодательства. Спорные счета предназначены для расчетов с третьими лицами на строго определенные Законом N 185-ФЗ цели; денежные средства, поступившие на данные счета, имеют целевой характер.

Кроме того, требует практического осмысления для целей налогового законодательства появление новых видов счетов в ГК РФ, в частности номинальных счетов ([ст. 860.1 - 860.6](#) ГК РФ) и счетов эскроу ([ст. 860.7 - 860.10](#) ГК РФ). Эти счета введены в гражданский оборот с 01.07.2014 Федеральным [законом](#) от 21.12.2013 N 379-ФЗ.

Номинальный счет может открываться владельцу счета для совершения операций с денежными средствами, права на которые принадлежат другому лицу - бенефициару ([п. 1 ст. 860.1](#) ГК РФ). Права на денежные средства, поступающие на номинальный счет, в том числе в результате их внесения владельцем счета, принадлежат бенефициару. Номинальный счет может открываться для совершения операций с денежными средствами, права на которые принадлежат нескольким лицам - бенефициарам.

Договор номинального счета заключается в письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами ([п. 2 ст. 434](#) ГК РФ), с обязательным указанием даты его заключения. Договор номинального счета может быть заключен как с участием, так и без участия бенефициара. Договор номинального счета с участием бенефициара подписывается также бенефициаром ([п. 1 и 2 ст. 860.2](#) ГК РФ).

Приостановление операций по номинальному счету, арест или списание денежных средств, находящихся на номинальном счете, по обязательствам владельца счета, за исключением обязательств, предусмотренных [ст. 850 и 851](#) ГК РФ, не допускаются ([п. 1 ст. 860.5](#) ГК РФ).

Арест или списание денежных средств с номинального счета по обязательствам бенефициара допускаются по решению суда, списание денежных средств допускается также в случаях, предусмотренных

законом или договором номинального счета (п. 2 ст. 860.5 ГК РФ).

Что касается эскроу-счетов, то по договору счета эскроу-банк (эскроу-агент) открывает специальный счет эскроу для учета и блокирования денежных средств, полученных им от владельца счета (депонента) в целях их передачи другому лицу (бенефициару) при возникновении оснований, предусмотренных договором между банком, депонентом и бенефициаром (п. 1 ст. 860.7 ГК РФ).

Обязательства по договору счета эскроу могут содержаться наряду с договором счета эскроу в ином договоре, по которому эскроу-агентом является банк (п. 2 ст. 860.7 ГК РФ).

При этом согласно п. 4 ст. 860.7 ГК РФ к отношениям сторон в связи с открытием, обслуживанием и закрытием счета эскроу применяются общие положения о банковском счете, если иное не предусмотрено ст. 860.7 и 860.8 - 860.10 ГК РФ или не вытекает из существа отношений сторон.

С учетом изложенного выше номинальный счет и счет эскроу являются счетами для целей НК РФ и вопрос о необходимости получения банком свидетельства (уведомления) о постановке на налоговый учет при открытии этих счетов решается в зависимости от статуса владельца счета.

12. Состав правонарушения, ответственность за которое установлена п. 1 ст. 132 НК РФ, является формальным. Правонарушение считается оконченным в момент совершения противоправных действий, то есть в момент открытия счета.

Для квалификации действий банка по данному составу (для формирования объективной стороны) правонарушения, в частности, подлежит доказыванию:

1) факт совершения всех действий, квалифицируемых как открытие счета.

В соответствии с абз. 4 ст. 30 Закона о банковской деятельности порядок открытия, ведения и закрытия банком счетов клиентов в рублях и иностранной валюте устанавливается Банком России в соответствии с федеральными законами.

Данный порядок в настоящее время установлен Инструкцией Банка России от 30.05.2014 N 153-И "Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам), депозитных счетов" (далее - Инструкция N 153-И).

В соответствии с п. 1.3 Инструкции N 153-И открытие счета завершается, а счет является открытым с внесением записи об открытии соответствующего лицевого счета в Книгу регистрации открытых счетов. Запись об открытии лицевого счета должна быть внесена в Книгу регистрации открытых счетов не позднее рабочего дня, следующего за днем заключения (или вступления в силу) договора счета соответствующего вида. Указанная запись может быть внесена в Книгу регистрации открытых счетов одновременно с заключением договора счета соответствующего вида.

Записи в Книгу регистрации открытых счетов вносятся в порядке, установленном законодательством Российской Федерации и банковскими правилами.

Согласно п. 2.1 Положения Банка России от 16.07.2012 N 385-П "О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации" записи об открытии и о закрытии лицевых счетов вносятся в Книгу регистрации открытых счетов, которая ведется на бумажном носителе либо, если это предусмотрено учетной политикой кредитной организации, в электронном виде. В Книге регистрации открытых счетов указываются следующие данные:

дата открытия счета;

дата и номер договора, в связи с заключением которого открывается счет;

фамилия, имя, отчество (при наличии) или наименование клиента;

вид банковского счета, счета по вкладу (депозиту) либо наименование (цель) счета (если счет открывается на основании договора, отличного от договора банковского счета, вклада (депозита));

номер счета;

порядок и периодичность выдачи выписок из лицевого счета;

дата сообщения налоговым органам об открытии банковского счета;

дата закрытия счета;

дата сообщения налоговым органам о закрытии банковского счета;

примечание.

При ведении Книги регистрации открытых счетов на бумажном носителе для каждого номера и наименования счета второго порядка открываются отдельные листы. Книга регистрации открытых счетов до внесения в нее записей об открытии и о закрытии лицевых счетов пронумеровывается, прошнуровывается, на оборотной стороне последнего листа скрепляется печатью кредитной организации, подписывается руководителем и главным бухгалтером или лицами, их замещающими, и хранится у должностного лица, которому предоставлено право ведения книги, в условиях, исключающих несанкционированный доступ. При необходимости кредитная организация может вести на бумажном носителе несколько Книг регистрации открытых счетов с обязательной сквозной нумерацией каждого листа по всем книгам.

Таким образом, объективная сторона рассматриваемого правонарушения образуется, если без предъявления клиентом свидетельства (уведомления) о постановке на налоговый учет руководство банка даст



распоряжение об открытии счета, а следовательно, бухгалтерия (главный бухгалтер, его заместитель, начальник отдела - в зависимости от порядка, установленного в банке) внесет соответствующую информацию в книгу регистрации открытых счетов.

Данная позиция подтверждается судебной практикой (см., например, [Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 07.04.2014 по делу N А53-34896/2012);

2) факт открытия счета именно организацией, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, счета инвестиционного товарищества.

То есть не образует состава рассматриваемого налогового правонарушения открытие банком без предъявления свидетельств (уведомления) о постановке на налоговый учет счетов физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (см. [абз. 1 п. 1 ст. 86](#) НК РФ).

В судебной практике, в частности, сложилась правовая позиция, согласно которой у банка не возникают публично-правовые обязанности, установленные ст. 86 НК РФ, в отношении счетов и операций клиентов банка, не являющихся налогоплательщиками, поскольку они не могут предъявить свидетельство о постановке на налоговый учет (см. [Постановления Президиума ВАС РФ N 5985/01](#) от 10.04.2002, [N 5984/01](#) от 10.04.2002);

3) факт непредставления свидетельства (уведомления) о постановке на налоговый учет организацией или индивидуальным предпринимателем при открытии счета в банке.

В судебной практике сформировалась позиция, согласно которой если банк при реорганизации счетов или открытии новых счетов совершил соответствующие действия без представления ему свидетельства о постановке на налоговый учет по причине наличия у него документов, подтверждающих постановку клиента на налоговый учет, то такое деяние не образует рассматриваемого состава правонарушения (см., например, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 20.06.2000 по делу N А56-30680/99, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 09.01.2002 по делу N А13-5360/01-12).

Указанная позиция представляется с формальной точки зрения не совсем корректной, поскольку является расширительным толкованием норм [абз. 1 п. 1 ст. 86](#) и [п. 1 ст. 132](#) НК РФ, указывающих на обязанность банков требовать представления свидетельства о постановке на налоговый учет при каждом открытии счета: лишь в случае совершения действий, не являющихся с точки зрения банковского законодательства Российской Федерации открытием счета, можно говорить об отсутствии события правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 132 НК РФ (в определенных обстоятельствах такие действия могут совершаться при реорганизации счетов).

В судебной практике также отмечается, что банк не обязан устанавливать соответствие формы представленного ему свидетельства о постановке на налоговый учет законодательству Российской Федерации (см., например, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 03.10.2000 по делу N А56-14097/00). Это также представляется не совсем корректным.

Свидетельство о постановке на налоговый учет является документом строгой формы, определяемой нормативными правовыми актами в соответствии с НК РФ (см. [п. 2 ст. 84](#) НК РФ и соответствующие [комментарии](#)), и представление документа, оформленного с нарушением требований этих нормативных правовых актов, должно рассматриваться как нарушение норм [п. 1 ст. 86](#) НК РФ и караться в соответствии с [п. 1 ст. 132](#) НК РФ.

В этой связи в судебной практике также сформировалась позиция, согласно которой открытие банком расчетного счета организации на основании свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, признанного недействительным, является налоговым правонарушением и влечет ответственность в соответствии с [п. 1 ст. 132](#) НК РФ (см., например, [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.03.2011 N А78-6096/2010).

Должностные лица банка, открывшего счет организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления свидетельства о постановке на налоговый учет, подлежат административной ответственности в соответствии с [ч. 1 п. 15.7](#) КоАП (предусматривает наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от десяти до двадцати минимальных размеров оплаты труда).

13. Объективная сторона другого деяния, ответственность за которое установлена [п. 1 ст. 132](#) НК РФ, заключается в открытии счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у банка законного решения налогового органа о приостановлении операций по счету (счетам) соответствующих субъектов.

Объективная сторона данного правонарушения характеризуется соответствующими действиями банка по открытию счета в нарушение обязанностей, установленных [п. 12 ст. 76](#) НК РФ.

В соответствии с [п. 12 ст. 76](#) НК РФ при наличии решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации, налогового агента - организации и плательщика сбора - организации, по счетам в банках индивидуальных предпринимателей - налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов, по счетам в банках нотариусов, занимающихся частной практикой (адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты), - налогоплательщиков, налоговых агентов банки не вправе открывать этим лицам счета.

Порядок информирования банков о приостановлении операций и об отмене приостановления операций по

счетам указанных лиц устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), по согласованию с Центральным банком Российской Федерации.

Чтобы обеспечить банкам возможность получения такой информации, с 3 февраля 2014 г. внедрен специальный интернет-сервис, размещенный на официальном интернет-сайте ФНС России в разделе "Система информирования банков о состоянии обработки электронных документов ("БАНКИНФОРМ")" (<https://service.Nalog.ru/bi.do>) ([письмо](#) ФНС России от 20.02.2014 N ПА-4-6/3003). С помощью этого сервиса банкам на основании их обращений предоставляется информация о наличии (об отсутствии) решения о приостановлении операций по счетам конкретного налогоплательщика и переводов его электронных денежных средств в банке. Таким образом, банк получает возможность доступа к сведениям, состояние которых зафиксировано на дату обращения ([письмо](#) ФНС России от 13.02.2014 N НД-4-8/2283).

Состав рассматриваемого правонарушения является формальным. Правонарушение считается оконченным в момент совершения соответствующих действий, то есть с момента открытия счета.

Для квалификации действий банка по данному составу правонарушения (для формирования объективной стороны) подлежат доказыванию, в частности:

1) факт совершения всех действий, составляющих содержание процедуры открытия счета (о понятии "открытие счета" см. [комментарий к ст. 132 НК РФ](#));

- 2) факт открытия счета именно:
- налогоплательщику-организации;
  - налоговому агенту - организации;
  - плательщику сбора - организации;
  - индивидуальным предпринимателям - налогоплательщика;
  - нотариусу;
  - адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты;

3) факт наличия у банка на момент открытия счета (то есть в день принятия решения руководства банка об открытии счета и внесения информации об открытии счета в Книгу регистрации открытых счетов) законного решения налогового органа о приостановлении операций по счету (счетам) соответствующего лица.

Не образует состава рассматриваемого правонарушения открытие банком (филиалом) счета в случае ненаправления налоговым органом этому банку (филиалу банка), в котором открыт счет, операции по которому приостановлены, решения о приостановлении операций по счету организации или индивидуальному предпринимателю, а также в случае если направленное банку решение было принято налоговым органом с нарушением требований и порядка, установленных [ст. 76 НК РФ](#).

В соответствии со [ст. 76 НК РФ](#) приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения и подлежит безусловному выполнению банком.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации отменяется решением налогового органа. Законодательством о налогах и сборах не предусмотрена возможность возврата банком налоговому органу решения о приостановлении операций по счетам клиента банка. Кроме того, в соответствии с [письмом](#) Юридического департамента Банка России от 22.10.2002 N 31-1-5/2181 согласно [статье 76 НК РФ](#) банк не может исключить из бухгалтерского учета счет клиента при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по данному счету.

Таким образом, как отмечается в [письме](#) ФНС России от 28.11.2005 N ЧД-6-24/998@, закрытие банком счета налогоплательщика в порядке, установленном [статьей 859 ГК РФ](#) (в связи с длительным отсутствием операций по счету), не является основанием для отмены решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика и, следовательно, открытие банком новых счетов налогоплательщику и исполнение по ним поручений налогоплательщика на перечисление средств другому лицу, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора, либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), являются нарушением [статьи 76 НК РФ](#) и влекут применение к банку налоговой ответственности, предусмотренной [пунктом 1 статьи 132 НК РФ](#) (см. также [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.02.2013 по делу N А19-12728/2012).

Должностные лица банка, открывшего счет при наличии у банка законного решения налогового органа о приостановлении операций по счету (счетам) соответствующих субъектов, подлежат привлечению к административной ответственности в соответствии с [ч. 2 п. 15.7 КоАП](#).

14. Если будут доказаны все элементы составов правонарушений (в том числе вина банка в совершении правонарушений), ответственность за которые установлена [п. 1 ст. 132 НК РФ](#), с банка может быть взыскан штраф в размере 20 тысяч рублей в порядке, установленном [ст. 136 НК РФ](#).

15. [Пунктом 2 статьи 132 НК РФ](#) устанавливается ответственность банка за несообщение в установленный срок банком налоговому органу сведений об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении

реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, нотариуса, занимающегося частной практикой, или адвоката, учредившего адвокатский кабинет, счета инвестиционного товарищества.

Данная норма устанавливает ответственность за нарушения требований, установленных [п. 1 ст. 86 НК РФ](#).

Информация сообщается в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события. Причем суды признают датой направления сообщения дату направления первого сообщения, в том числе в случаях, когда сообщение не было принято по причине несоответствия реквизита наименованию файла (дата сообщения в имени файла и его содержимом не совпала) (см., например, [Постановление](#) Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.08.2014 по делу N А66-15159/2013).

Порядок сообщения банком об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, о предоставлении права или прекращении права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа в электронной форме устанавливается Центральным банком Российской Федерации по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России). Этот порядок установлен [Положением](#) Банка России от 07.09.2007 N 311-П "О порядке сообщения банком в электронном виде налоговому органу об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита)".

В соответствии с [п. 3.6 Положения](#) Банка России от 07.09.2007 N 311-П "О порядке сообщения банком в электронном виде налоговому органу об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита) об изменении реквизитов счета, вклада (депозита)", в случае получения извещения об ошибках срок для представления банком сведений о закрытии расчетного счета продлевается на 5 дней (см. [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 12.09.2012 N Ф09-8035/12 по делу N А07-18765/2011).

Формы и форматы сообщений банка налоговому органу об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, об изменении реквизитов счета, вклада (депозита), о предоставлении права или прекращении права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа установлены [Приказом](#) ФНС России от 23.05.2014 N ММВ-7-14/292@, действующим с 13.07.2014.

Таким образом, объективная сторона правонарушения, ответственность за совершение которого установлена [п. 2 ст. 132 НК РФ](#), выражается в бездействии - несообщении налоговому органу об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем в установленный срок.

Состав, как и все составы в [главе 18 НК РФ](#), является формальным, следовательно, с точки зрения правовой теории состав считается оконченным с момента совершения противоправного деяния, в данном случае бездействия. Правонарушения, ответственность за которые установлена [п. 2 ст. 132 НК РФ](#), являются длящимися. При длящемся правонарушении сроки давности исчисляются с момента обнаружения соответствующего правонарушения. Решение налогового органа о привлечении банка к ответственности, предусмотренной пунктом 2 статьи 132 Налогового кодекса Российской Федерации, может быть признано законным в том случае, если на момент обнаружения налоговым органом факта нарушения банком срока направления сообщения банк не направил указанную информацию в налоговый орган (см. [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 14.01.2002 по делу N А56-22341/01).

Вместе с тем следует иметь в виду, что в соответствии со [ст. 15.4 КоАП](#) ответственность за нарушение установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 1000 до 2000 рублей.

Также необходимо обратить внимание, на распространение [п. 2 ст. 132 НК РФ](#) на счета и вклады физических лиц. Банки не обязаны сообщать в налоговые органы информацию об открытии счета, вклада (депозита) физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, до 01.07.2014, поскольку [подп. "а" п. 7 ст. 10](#) Федерального закона от 28.06.2013 N 134-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям", которым установлена данная обязанность, вступил в силу с 01.07.2014 ([пункт 4 статьи 24](#) Федерального закона от 28.06.2013 N 134-ФЗ). При этом согласно [п. 2 ст. 5 НК РФ](#) акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие, в частности, новые обязанности участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Вместе с тем Минфин России разъяснил, что исходя из положений [п. 1 ст. 86 НК РФ](#) с 01.07.2014 банки обязаны сообщать в налоговые органы информацию о закрытии, изменении реквизитов счетов, вкладов (депозитов), открытых физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, как после

01.07.2014, так и до 01.07.2014 ([письмо](#) Минфина России от 28.08.2014 N 03-02-08/43081).

Кроме того, необходимо отдельно остановиться на сообщении банков об открытии счетов организаций на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя.

Согласно [ст. 15](#) Федерального конституционного закона от 21 марта 2014 г. N 6-ФКЗ "О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов - Республики Крым и города федерального значения Севастополя" законодательство Российской Федерации о налогах и сборах применяется на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя с 1 января 2015 года. До 1 января 2015 года на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, в том числе по установлению налоговых льгот, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, регулируются нормативными правовыми актами соответственно Автономной Республики Крым и города Севастополя, Республики Крым и города с особым статусом Севастополя, Республики Крым и города федерального значения Севастополя.

На основании этого ФНС России разъяснила (см. [письмо](#) ФНС России от 09.06.2014 N СА-4-14/11070), что банкам, осуществляющим деятельность на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя, в том числе через свои филиалы, необходимо сообщать об открытии (закрытии, изменении реквизитов) счетов в соответствии с российским законодательством. При открытии счетов юридическим лицам, имевшим в соответствии с учредительными документами место нахождения на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя на день принятия в Российскую Федерацию Республики Крым, города федерального значения Севастополя и образования в составе Российской Федерации новых субъектов, банкам рекомендовано направлять соответствующие сведения в налоговые органы Республики Крым.

Статья 133. Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора), авансового платежа, пеней, штрафа

#### Комментарий к [статье 133](#)

В действующей в настоящее время редакции [статья 133](#) НК РФ устанавливает ответственность банка за нарушение им установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента, местной администрации или организации федеральной почтовой связи о перечислении налога (сбора), авансового платежа, пеней, штрафа.

[Второй пункт ст. 133](#) НК РФ до внесения изменений в НК РФ Федеральным законом от 09.07.1999 N 154-ФЗ предусматривал ответственность за совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, в отношении которого в соответствии со [статьей 46](#) НК РФ в банке находится инкассовое поручение налогового органа, и определял взыскание в виде штрафа в размере 30 процентов не поступившей в результате таких действий суммы. В настоящее время ответственность за это правонарушение установлена [п. 2 ст. 135](#) НК РФ.

Непосредственным объектом рассматриваемого правонарушения является установленный НК РФ порядок исполнения банком поручений на перечисление налогов и сборов.

Срок исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента на перечисление налога установлен [статьей 60](#) НК РФ.

Объективная сторона правонарушения, ответственность за которое установлена [ст. 133](#) НК РФ, выражается в бездействии - неправомерном неисполнении банком поручений на перечисление налогов и сборов. Состав является формальным и считается оконченным с момента истечения операционного дня.

Согласно [п. 1.3](#) Положения Банка России от 16.07.2012 N 385-П "О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации" кредитная организация самостоятельно определяет продолжительность операционного дня, представляющего собой операционно-учетный цикл за соответствующую календарную дату, в течение которого все совершенные операции оформляются и отражаются в бухгалтерском учете по балансовым и внебалансовым счетам с составлением ежедневного баланса. Продолжительность операционного времени (время начала и окончания) для соответствующих операций (служб или внутренних структурных подразделений, их совершающих) определяется кредитными организациями самостоятельно исходя из режима работы служб или внутренних структурных подразделений и конкретных условий проведения операций.

Квалификация деяний по [ст. 133](#) НК РФ должна осуществляться с учетом норм [ст. 60](#) НК РФ, устанавливающих порядок исполнения поручения налогоплательщика о перечислении налога или сбора.

Для формирования объективной стороны подлежит доказыванию факт неисполнения поручения о перечислении. Исполнение банком соответствующих поручений должно состоять в выполнении им всех необходимых с точки зрения банковского законодательства операций по списанию денежных средств с



указанных счетов и перечислению их через свои корреспондентские счета в соответствии с полученным им поручением. Так, например, если банк списал денежные средства со счета плательщика, но платеж не поступил в соответствующий бюджет по вине банка (не списан с его корреспондентского счета ввиду отсутствия или недостаточности на нем средств), то этот банк при выполнении всех других элементов состава рассматриваемого правонарушения может быть привлечен к ответственности в соответствии со [ст. 133 НК РФ](#) (см., например, [Постановление](#) ФАС Московского округа от 28.08.2003 по делу N КА-А40/6197-03).

Не образует состава правонарушения по [ст. 133 НК РФ](#) отсутствие вины банка в нарушении срока исполнения либо в неисполнении поручения, например, вследствие реализации процедуры банкротства плательщика (см. [Постановление](#) Президиума ВАС РФ N 2005/03 от 29.07.2003) либо в связи с нарушением плательщиком порядка осуществления расчетов платежными поручениями, установленного банковским законодательством, в частности правил оформления соответствующих платежных документов.

Также не образует состава правонарушения, ответственность за которое установлена [ст. 133 НК РФ](#), перечисление средств на единый счет Федерального казначейства, но отнесение денежных средств на счет "невыясненные платежи" в связи с ошибкой указания кода бюджетной классификации ([Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 19.12.2006 N 7619/06).

Как указывается в [п. 46](#) Постановления ВАС РФ N 5 от 28.02.2001, при рассмотрении споров, связанных с привлечением банков к ответственности за нарушение сроков исполнения поручений налогоплательщиков (налоговых агентов) о перечислении в бюджет сумм налогов, судам необходимо исходить из того, что в соответствующих случаях [статья 133 НК РФ](#) подлежит применению вместо [статьи 304](#) Бюджетного кодекса Российской Федерации, устанавливающей аналогичную норму, поскольку в силу [статей 1 и 41](#) Бюджетного кодекса Российской Федерации налоговое законодательство является специальным по отношению к бюджетному законодательству.

Применение в соответствии со [ст. 133 НК РФ](#) мер ответственности к банку, не исполнившему поручение о перечислении налога и сбора, не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджеты (внебюджетные фонды) сумму налога и уплатить соответствующие пени. В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к этому банку применяются меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) и соответствующих пеней за счет денежных средств в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному [статьей 46 НК РФ](#), а за счет иного имущества - в судебном порядке.

Статья 134. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, счету инвестиционного товарищества

#### Комментарий к [статье 134](#)

[Статья 134 НК РФ](#) наряду с [п. 1 ст. 132 НК РФ](#) устанавливает ответственность банков за нарушение правового режима приостановления операций по счету налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, счету инвестиционного товарищества.

Непосредственным объектом рассматриваемого правонарушения является установленный [НК РФ](#) режим приостановления операций по счету.

Правовой режим приостановления операций по счету устанавливается налоговым органом в случаях и порядке, предусмотренных [ст. 76 НК РФ](#) (см. соответствующие [комментарии](#)). Также этой статьей [НК РФ](#) определяется правовое содержание соответствующего режима.

Как указал Пленум ВАС РФ в [п. 47](#) Постановления N 5 от 28.02.2001, если банком не нарушены требования [статьи 76 НК РФ](#), к нему не может быть применена ответственность, предусмотренная [статьей 134 НК РФ](#).

В соответствии с [абз. 1 п. 1 ст. 76 НК РФ](#) приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено [статьей 76 НК РФ](#). Указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов. Вместе с тем в соответствии с [диспозицией ст. 134 НК РФ](#) также не образует объективной стороны соответствующего правонарушения осуществление платежей, связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора. Также не образует состава правонарушения, установленного [ст. 134 НК РФ](#), совершение банком операций, не являющихся "расходными", то есть операциями по зачислению средств на счета клиента.

Объективную сторону правонарушения, ответственность за которое установлена [ст. 134 НК РФ](#), формируют действия банка по неправомерному списанию денежных средств со счета, указанного в имеющемся в банке решении налогового органа о приостановлении операций по счету, принятом в соответствии со [ст. 76 НК РФ](#), в период действия этого решения.

Судебная практика при применении данной статьи уделяет особое внимание наличию вины банка. В

частности, ответственность по [ст. 134](#) НК РФ не должна наступать:

если банк начал осуществление расходных операций на основании фальсифицированного решения об отмене приостановления операций по данному счету налогоплательщика, что является неправомерным при отсутствии вины банка (см., например, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 21.05.2012 N Ф09-3532/12 по делу N A60-28980/11, [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 09.04.2012 по делу N A55-3729/2011);

если решение об отмене приостановления подписано ненадлежащим лицом налогового органа, но оттиск круглой гербовой печати на указанном решении соответствует печати, принадлежащей инспекции ([Постановление](#) ФАС Уральского округа от 21.12.2012 N Ф09-12143/12 по делу N A07-6522/2012, [Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 19.12.2012 по делу N A55-3729/2011);

если банк был введен в заблуждение относительно подлинности решения об отмене приостановления недобросовестными действиями других лиц, поскольку действующее законодательство не содержит норм, обязывающих кредитную организацию проводить специальное исследование поступивших документов ([Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 26.03.2012 по делу N A55-6158/2011).

В случае доказанности всех элементов состава налогового правонарушения, установленного [ст. 134](#) НК РФ, к банку применяются меры ответственности в виде штрафа в размере 20 процентов от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, но не более суммы задолженности, а при отсутствии задолженности - в размере 20 тысяч рублей. При этом в состав упомянутой в ней задолженности, свыше которой не может быть назначен размер штрафа за совершение предусмотренного указанной нормой правонарушения, необходимо включать не только сумму недоимки, но и сумму пеней, штрафа ([п. 22](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57).

Также необходимо учитывать, что в соответствии со [ст. 15.9](#) КоАП осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет, по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа о приостановлении операций по таким счетам влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двух тысяч до трех тысяч рублей.

Статья 135. Неисполнение банком поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, пеней, штрафа

#### Комментарий к [статье 135](#)

1. Статья 135 НК РФ определяет два состава:

1) неправомерное неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, пеней, штрафа ([п. 1 ст. 135](#) НК РФ);

2) совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, счете инвестиционного товарищества, в отношении которых в банке находится поручение налогового органа ([п. 2 ст. 135](#) НК РФ).

Эти составы характеризуются одним и тем же непосредственным объектом правонарушения - установленным НК РФ порядком исполнения поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, пеней, штрафа. Порядок принятия и исполнения такого поручения определен в [ст. 46, 60](#) НК РФ.

Следует отметить, что ранее диспозиция указанных норм была сформулирована через неисполнение решения налогового органа, а не поручения, как в настоящее время. При этом в соответствии со [ст. 46](#) НК РФ решение о взыскании недоимок и пеней банку не направляется, основанием для списания банком со счета сумм недоимок и пеней является поручение, направляемое банку в соответствии с вынесенным решением о взыскании (см. [комментарий к ст. 60](#) НК РФ). В этой связи судебная практика конкретизировала объективную сторону обоих правонарушений как неправомерное совершение деяний (соответственно бездействия или действия), связанных с неисполнением или просрочкой исполнения поручения налогового органа (см., например, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 28.05.2002 по делу N A42-1628/01-16).

2. Объективная сторона правонарушения, состав которого определяется в [п. 1 ст. 135](#) НК РФ, состоит в бездействии банка, связанном с неправомерным неисполнением им в установленный НК РФ срок поручения налогового органа.

Поручение, направленное в банк на основании соответствующего решения налогового органа, подлежит исполнению в порядке очередности, установленной гражданским законодательством (см. [п. 1 ст. 60](#) НК РФ), по общему правилу в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено НК РФ (см. [п. 2 ст. 60](#) НК РФ). Указанный срок увеличивается до двух операционных дней при взыскании с валютного счета (см. [п. 6 ст. 46](#) НК РФ).

Исполнение инкассового поручения налогового органа в соответствии с нормами [п. 1, 2 ст. 60](#), [п. 6 ст. 46](#) НК РФ не образует состава правонарушения, установленного [п. 1 ст. 135](#) НК РФ. Также не образует состава рассматриваемого правонарушения неисполнение банком поручения в случаях принятия решения о взыскании недоимок и пеней в бесспорном порядке и/или направления инкассового поручения с нарушением порядка, установленного ст. 46 НК РФ, а также с нарушением норм банковского законодательства, в частности:

- в случае принятия решения в отношении ненадлежащего субъекта - владельца счета, например, в отношении счета физического лица (см. [комментарий к ст. 46](#) НК РФ);

- в случае принятия решения в отношении ненадлежащего объекта - денежных средств на счетах, не признаваемых счетами для целей налогового законодательства (в этой связи также см. [комментарий к ст. 46](#) НК РФ);

- неисполнение поручения налогового органа при недостаточности средств на счете, в связи с получением банком платежного документа, подлежащего исполнению раньше указанного инкассового поручения в соответствии с очередностью, установленной гражданским законодательством (в этой связи см., например, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 28.05.2003 по делу N А26-5921/02-28, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 29.12.2011 N Ф09-8583/11 по делу N А07-4551/2011);

- неисполнение поручения налогового органа при отсутствии соответствующих распоряжений со стороны ликвидационных комиссий банк не вправе был исполнять инкассовые поручения налогового органа при наличии информации о проведении процедуры ликвидации владельца счета (см., например, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 02.06.2011 N А27-14070/2010);

- неисполнение ненадлежащим образом оформленного поручения (см., например, [Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.04.2010 N А74-2751/2009).

Согласно [п. 1 ст. 135](#) НК РФ неправомерное неисполнение банком инкассового поручения в установленный НК РФ срок влечет взыскание пени в размере 1/150 ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, но не более 0,2 процента за каждый день просрочки. Порядок исчисления и взыскания пеней см. [комментарий к ст. 136](#) НК РФ.

В соответствии со [ст. 15.8](#) КоАП нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа о перечислении налога или сбора, соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от четырех тысяч до пяти тысяч рублей.

3. [Пунктом 2 статьи 135](#) НК РФ устанавливается ответственность банка за совершение им действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, счете инвестиционного товарищества, в отношении которых в банке находится поручение налогового органа. До внесения изменений в НК РФ Федеральным [законом](#) от 09.07.1999 N 154-ФЗ, состав данного правонарушения был предусмотрен [п. 2 ст. 133](#) НК РФ, что было не совсем логично, поскольку с объективной стороны данное правонарушение характеризуется действиями банка, направленными на неисполнение либо на несвоевременное исполнение поручения налогового органа о взыскании в срок установленный НК РФ.

Вместе с тем составы правонарушений, указанных в [п. 1](#) и в [п. 2 ст. 135](#) НК РФ, практически совпадают вплоть до существенного пересечения объективных сторон. Основное различие объективных сторон рассматриваемых правонарушений заключается в том, что правонарушение, указанное в [п. 1 ст. 135](#) НК РФ, осуществляется в форме бездействия, а указанное в [п. 2 ст. 135](#) НК РФ - действия. Также эти составы в определенной степени различаются с точки зрения субъективной стороны: оба правонарушения характеризуются виной, однако правонарушение, состав которого установлен [п. 1 ст. 135](#) НК РФ, виной как в форме умысла, так и в форме неосторожности, а правонарушение, ответственность за которое установлена [п. 2 ст. 135](#) НК РФ, очевидно, только виной в форме умысла (см. [Определение](#) КС РФ от 6 декабря 2001 г. N 257-О).

Пересечение составов, установленных [п. 1](#) и [п. 2 ст. 135](#) НК РФ, поставило перед судебной практикой задачу по их разграничению.

Как отмечается в [п. 4](#) Определения КС РФ от 6 декабря 2001 г. N 257-О, практика продемонстрировала недостатки в формулировании диспозиции нормы [п. 2 ст. 135](#) НК РФ, поскольку эта норма не содержит перечня действий, которые "создают ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика", и не разъясняет, что имеется в виду под созданием ситуации отсутствия денежных средств. Это позволяет налоговым органам и арбитражным судам давать ей расширительное толкование и привлекать банки к ответственности за одни и те же действия, связанные со списанием денежных средств со счета налогоплательщика, в том числе совершенные по неосторожности, как по [пункту 1 статьи 135](#) Налогового кодекса Российской Федерации, так и по [пункту 2](#) той же статьи.

Правовая позиция по вопросу о пределах принудительных мер, избираемых законодателем при регулировании налоговых отношений, была изложена Конституционным Судом Российской Федерации в [Постановлении](#) от 15.07.1999 N 11-П.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации, содержание рассматриваемых законоположений свидетельствует о том, что они предусматривают ответственность за различные составы правонарушений, которые недостаточно разграничены между собой, в диспозициях норм не выделены существенные признаки каждого конкретного правонарушения, вследствие чего на практике оказалось невозможным дифференцировать и однозначно истолковать эти составы. Такая неопределенность правового содержания составов налоговых правонарушений противоречит принципам юридической ответственности (в этой связи см. также [Определение КС РФ от 18 января 2001 года N 6-О](#)).

Положения, содержащиеся в [пунктах 1 и 2 статьи 135](#) Налогового кодекса Российской Федерации, определяющие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности банков за совершение одних и тех же неправомерных действий. Это, однако, не исключает возможности их самостоятельного применения на основе оценки фактических обстоятельств конкретного дела.

Также определенную сложность с применением состава, предусмотренного [п. 2 ст. 135 НК РФ](#), представляет доказательство умысла в действиях банка. Предусмотренное [п. 2 ст. 135 НК РФ](#) налоговое правонарушение может быть совершено банком только с прямым умыслом ([п. 4 Определения Конституционного Суда РФ от 06.12.2001 N 257-О](#)). Не очень понятно, какие налоговый орган должен представить доказательства наличия прямого умысла, например, при зачислении банком поступивших денежных средств с корреспондентского счета на ссудный счет для погашения кредита перед ним, минуя расчетный счет, к которому были выставлены поручения и помещены в картотеку в связи с недостаточностью денежных средств для их исполнения. Суды в этом случае не признают достаточным довод о том, что банк, удовлетворяя собственные финансовые интересы путем погашения задолженности по кредитному договору, не соблюдал очередность списания денежных средств и, соответственно, не исполнил возложенную на кредитные организации обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет (см., например, [Постановление ФАС Уральского округа от 12.03.2012 N Ф09-193/12 по делу N А50П-464/2011](#)).

Совершение правонарушения, ответственность за которое установлена [п. 2 ст. 135 НК РФ](#), влечет применение к виновному банку меры ответственности в виде штрафа в размере 30 процентов не поступившей в результате таких действий суммы. О порядке взыскания штрафа см. [комментарий к ст. 136 НК РФ](#).

Статья 135.1. Непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам (счету инвестиционного товарищества) в налоговый орган

#### Комментарий к [статье 135.1](#)

1. До недавнего времени [название статьи 135.1](#), введенной Федеральным [законом](#) от 09.07.1999 N 154-ФЗ, было сформулировано очень широко - "Непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков - клиентов банка" - и не соответствовало диспозициям норм, включенных в эту статью. Федеральным [законом](#) от 02.04.2014 N 52-ФЗ [название статьи 135.1 НК РФ](#) изложено в новой редакции - "Непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам (счету инвестиционного товарищества) в налоговый орган".

В прежней редакции нормы [п. 1 ст. 135.1 НК РФ](#) устанавливали ответственность за непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный НК РФ срок при отсутствии признаков правонарушения, предусмотренного [п. 2 ст. 135.1 НК РФ](#). Причем диспозиция нормы [п. 2 ст. 135.1 НК РФ](#) полностью совпадала по смыслу с диспозицией нормы [п. 1 ст. 135.1 НК РФ](#), поэтому становилось непонятным, что законодатель имел в виду и какие признаки правонарушения, предусмотренного [п. 2 ст. 135.1 НК РФ](#), могут отсутствовать в правонарушении, указанном в [п. 1 ст. 135.1 НК РФ](#).

Согласно [п. 7 ст. 3 НК РФ](#) все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Представляется, что это положение может быть распространено на соответствующие отношения с участием банков. Следовательно, применению подлежала мера взыскания, установленная [п. 1 ст. 135.1 НК РФ](#) (штраф в размере 10 тысяч рублей).

Таким образом, [ст. 135.1 НК РФ](#) фактически содержала только один состав правонарушения, за которое установлена ответственность в виде штрафа в размере 10 тысяч рублей:

непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный НК РФ срок.

Законодатель учел описанные обстоятельства и изложил [ст. 135.1 НК РФ](#) в следующей редакции:

непредставление банком справок о наличии счетов (счета инвестиционного товарищества), вкладов



(депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах (счете инвестиционного товарищества), вкладах (депозитах), выписок по операциям на счетах (счете инвестиционного товарищества), по вкладам (депозитам) в налоговый орган в соответствии с [пунктом 2 статьи 86](#) настоящего Кодекса и (или) несообщение об остатках денежных средств на счетах, операции по которым приостановлены, в соответствии с [пунктом 5 статьи 76](#) настоящего Кодекса, а также представление справок (выписок) с нарушением срока или справок (выписок), содержащих недостоверные сведения.

2. Диспозиции норм [ст. 135.1](#) НК РФ предусматривают ответственность за нарушение обязанностей банков, установленных [п. 2 ст. 86](#) НК РФ.

Непосредственным объектом рассматриваемого правонарушения является установленный НК РФ порядок представления банками информации (справок) по операциям и счетам их клиентов, либо представление их с нарушением срока, либо представление недостоверных сведений.

Состав правонарушения, установленного [ст. 135.1](#) НК РФ, является формальным и считается оконченным в момент истечения срока представления банком соответствующей информации.

Объективную сторону правонарушения, установленного [ст. 135.1](#) НК РФ, формирует бездействие банка, обязанного в течение трех дней после мотивированного запроса налогового органа представить ему информацию в соответствии с [п. 2 ст. 86](#) НК РФ.

Деяние банка может быть квалифицировано как правонарушение, ответственность за которое установлена [ст. 135.1](#) НК РФ, если доказаны:

1) мотивированность запроса налогового органа о представлении справок.

В судебной практике вырабатываются критерии мотивированности таких запросов (см. [комментарий к п. 2 ст. 86](#) НК РФ): запрос налогового органа о представлении справок об операциях и счетах считается мотивированным, если в нем указано (см. [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 11.02.2002 по делу N А42-3353/01-12, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 05.03.2001 по делу N Ф04/633-75/А75-2001), какие именно сведения следует представить в налоговый орган, для какой цели необходимо представление этих сведений, по каким основаниям налоговый орган запрашивает соответствующие сведения.

Неисполнение банком запроса налогового органа, не удовлетворяющего указанным критериям мотивированности запроса, не образует состава рассматриваемого правонарушения.

Форма (форматы) и порядок направления налоговым органом запроса в банк установлены [Приказом](#) ФНС России от 25.07.2012 N ММВ-7-2/518@ "Об утверждении Порядка направления налоговым органом запросов в банк (оператору по переводу денежных средств) о наличии счетов (специальных банковских счетов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах (специальных банковских счетах), о представлении выписок по операциям на счетах (специальных банковских счетах), справок об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств организаций (индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты) на бумажном носителе, а также форм соответствующих запросов", [Приказом](#) ФНС России от 25.07.2012 N ММВ-7-2/520@ "Об утверждении Порядка представления в банки (операторам по переводу денежных средств) документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и представления банками (операторами по переводу денежных средств) информации по запросам налоговых органов в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи", а также [Приказом](#) ФНС РФ от 29.11.2011 N ММВ-7-6/901@ "О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения задачи "Передача в банки документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и представление банками информации в налоговые органы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи" ("Банк-Обмен");

2) факт несоблюдения банком при исполнении соответствующей обязанности срока, установленного [п. 2 ст. 86](#) НК РФ, - направление справок по операциям и счетам по истечении трех дней после получения мотивированного запроса (см. [комментарий к ст. 86](#) НК РФ).

При определении этого срока необходимо уделять особое внимание доказыванию факта получения банком запроса налогового органа. Например, в [Постановлении](#) ФАС Московского округа от 14.03.2014 N Ф05-1942/2014 по делу N А40-22889/13 суд признал неправомерным привлечение банка к ответственности на основании [ст. 135.1](#) НК РФ за несвоевременное представление выписки по операциям на счете (счетах) организации. В частности, суд отклонил довод налогового органа о получении банком запроса в определенную дату в связи с отсутствием надлежащих доказательств, подтверждающих вручение представителю банка запроса именно в эту дату. Налоговый орган указывал, что согласно информации, содержащейся на официальном сайте Почты России в разделе "Отслеживание почтовых отправлений", почтовое отправление было вручено в дату, указываемую налоговым органом. Между тем согласно ответу Минкомсвязи России на запрос суда внесенная в системы информация на официальном сайте ФГУП "Почта России" в разделе "Отслеживание почтовых отправлений" не может являться основанием для официального ответа на запрос пользователей услуг почтовой связи по вопросам отслеживания регистрируемых почтовых отправлений. За

более полной информацией следует обращаться в структурное отделение почтовой связи;

3) факт непредставления именно информации, предусмотренной [ст. 86](#) НК РФ.

До внесения изменений в [ст. 86](#) и [ст. 135.1](#) НК РФ в судебной практике встречается значительное количество споров, связанных с определением состава документов и информации, которые могут запрашиваться налоговым органом по [п. 2 ст. 86](#) НК РФ и, соответственно, непредставление которых образует состав правонарушения, установленного [ст. 135.1](#) НК РФ (см. в этой связи, например, [Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 22.05.2003 по делу N А56-38032/02, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 23.04.2002 N Ф09-776/02-АК, [Постановление](#) ФАС Центрального округа от 16.06.2003 по делу N А64-5035/02-16, [Постановление](#) ФАС Западно-Сибирского округа от 04.10.2000 по делу N Ф04/2532-517/А75-2000). Суды исходили из того, что расширительное толкование налоговыми органами положений [статьи 135.1](#) НК РФ приводит к нарушению тайны банковского счета и операций по счетам клиентов банка, обязанность сохранения которой предусмотрена положениями [ст. 857](#) ГК РФ и [ст. 26](#) Закона о банковской деятельности. Представляется, что применявшиеся в судебной практике подходы будут пересматриваться.

Согласно [п. 2 ст. 86](#) НК РФ банки должны выдать по мотивированному запросу налогового органа:

- справки о наличии счетов в банке;
- справки о наличии вкладов (депозитов) в банке;
- справки об остатках денежных средств на счетах;
- справки об остатках денежных средств на вкладах (депозитах);
- выписки по операциям на счетах;
- выписки по операциям по вкладам (депозитам);
- справки об остатках электронных денежных средств;
- справки о переводах электронных денежных средств.

Причем речь идет о счетах (вкладах):

- организаций;
- индивидуальных предпринимателей;
- физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Форма и Порядок представления банками информации по запросам налоговых органов установлены [Приказом](#) ФНС России от 25.07.2012 N ММВ-7-2/519@ "Об утверждении Порядка представления банками (операторами по переводу денежных средств) информации о наличии счетов (специальных банковских счетов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах (специальных банковских счетах), об операциях на счетах (специальных банковских счетах), об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств по запросам налоговых органов на бумажном носителе, а также соответствующих форм справок и выписки";

4) вина банка.

Не образует состава правонарушения, установленного [ст. 135.1](#) НК РФ, непредставление банком справок по операциям и счетам лиц, не являющихся налогоплательщиками, а также по счетам физических лиц, не являющихся предпринимателями без образования юридического лица (см. [комментарий к ст. 86](#) НК РФ).

Также не образует состава рассматриваемого правонарушения непредставление банком справок по счетам, не являющимся таковыми для целей налогового законодательства.

О порядке применения меры ответственности за правонарушения, установленные [ст. 135.1](#) НК РФ, - порядке взыскания штрафа см. [комментарий к ст. 136](#) НК РФ.

3. При определении ответственности банков за непредставление информации налоговым органам необходимо учитывать разграничение обязанностей банков как налоговых посредников и как обычных организаций в терминологии НК РФ.

В соответствии с [п. 1 ст. 93.1](#) НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию). При этом согласно [п. 6 статьи 93.1](#) НК РФ отказ лица от представления истребуемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную [статьей 126](#) НК РФ. В ранее действовавшей редакции отсылка делалась на [ст. 129.1](#) НК РФ.

Судебная практика рассматривает банки в качестве субъектов налоговой ответственности, предусмотренной [статьей 129.1](#) НК РФ, поскольку они являются в терминологии НК РФ также "лицами", на которых распространяется [ст. 93.1](#) НК РФ. Согласно [Постановлению](#) ФАС Северо-Западного округа от 06.11.2008 по делу N А56-4023/2008 в тех случаях, когда нормами НК РФ не используется специальное понятие "банки", любая кредитная организация (включая банки) как юридическое лицо подпадает под понятие "организации", а следовательно, и под более общее понятие - "лица".

В соответствии с [ч. 1 ст. 15.6](#) КоАП непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в

установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных [частью 2 ст. 15.6 НК РФ](#), влекут наложение административного штрафа на граждан в размере от ста до трехсот рублей, на должностных лиц - от трехсот до пятисот рублей.

Следует отметить, что согласно [ст. 19.7 КоАП](#) непредставление или несвоевременное представление в государственный орган (должностному лицу), орган (должностному лицу), осуществляющий (осуществляющему) государственный контроль (надзор), муниципальный контроль, сведений (информации), представление которых предусмотрено законом и необходимо для осуществления этим органом (должностным лицом) его законной деятельности, либо представление в государственный орган (должностному лицу), орган (должностному лицу), осуществляющий (осуществляющему) государственный контроль (надзор), муниципальный контроль, таких сведений (информации) в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных [статьей 6.16](#), [частью 2 статьи 6.31](#), [частью 4 статьи 14.28](#), [статьями 19.7.1](#), [19.7.2](#), [19.7.2-1](#), [19.7.3](#), [19.7.5](#), [19.7.5-1](#), [19.7.5-2](#), [19.7.7](#), [19.7.8](#), [19.8](#), [19.8.3 КоАП](#), влечет предупреждение или наложение административного штрафа на граждан в размере от ста до трехсот рублей; на должностных лиц - от трехсот до пятисот рублей; на юридических лиц - от трех тысяч до пяти тысяч рублей.

Анализ положений законодательства о налогах и сборах и законодательства об административных правонарушениях показывает, что [ст. 19.7 КоАП РФ](#) предусматривает наступление административной ответственности в тех случаях непредставления в налоговые или таможенные органы (их должностным лицам) сведений (информации), когда эти деяния не влекут налоговой ответственности, предусмотренной [ст. 135.1 НК РФ](#), или административной ответственности, предусмотренной [ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ](#), поскольку нормы [ст. 135.1 НК РФ](#) и [ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ](#) можно рассматривать как специальные нормы по отношению к общей норме, содержащейся в [ст. 19.7 КоАП РФ](#).

Статья 135.2. Нарушение банком обязанностей, связанных с электронными денежными средствами

Комментарий к [статье 135.2](#)

1. Представляется, что введение данной [статьи](#) является вопросом юридической техники, связанным с появлением в 2011 году в законодательстве о национальной платежной системе нового инструмента расчетов - электронного средства платежа, а также новой разновидности расчетов - переводов электронных денежных средств.

Как было показано в общих комментариях к гл. 18 ГК РФ, приведенных в [комментарии к ст. 132 НК РФ](#), ответственность за нарушение обязанностей, установленных [ст. 46](#), [60](#), [76](#), [86 НК РФ](#), фактически разделена между [статьями 132 - 135.1 НК РФ](#) (применительно к счетам и вкладам) и [ст. 135.2 НК РФ](#) (применительно к переводам электронных денежных средств и использованию электронных средств платежа).

В связи с этим при характеристике элементов состава правонарушений, ответственность за которые установлена [ст. 135.2 НК РФ](#), возможно использование комментария к соответствующим составам правонарушений, ответственность за которые установлена [ст. 132 - 135.1 НК РФ](#), с учетом следующего:

1) размер санкций по [ст. 135.2 НК РФ](#) в ряде случаев отличается от размера санкций по [ст. 132 - 135.1 НК РФ](#) по схожим составам.

Например, за открытие счета без предъявления свидетельства (уведомления) о постановке на налоговый учет согласно [п. 1 ст. 132 НК РФ](#) установлен штраф 20 тыс. рублей, а за предоставление права использовать корпоративное электронное средство платежа при тех же обстоятельствах ([п. 1 ст. 135.1 НК РФ](#)) - 40 тыс. руб.

Необходимо учитывать специфику использования электронных средств платежа и осуществления переводов электронных денежных средств.

2. Согласно [п. 18 ст. 3](#) Федерального закона от 27.06.2011 N 161-ФЗ "О национальной платежной системе" (далее - Закон о НПС) электронным средством платежа признается средство и (или) способ, позволяющие клиенту оператора по переводу денежных средств составлять, удостоверить и передавать распоряжения в целях осуществления перевода денежных средств в рамках применяемых форм безналичных расчетов с использованием информационно-коммуникационных технологий, электронных носителей информации, в том числе платежных карт, а также иных технических устройств.

Корпоративным электронным средством платежа признается электронное средство платежа используемое юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, с проведением идентификации этого лица оператором электронных денежных средств в соответствии с Федеральным [законом](#) от 7 августа 2001 года N 115-ФЗ "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма" и при условии, что остаток электронных денежных средств не превышает 600 тысяч рублей либо сумму в иностранной валюте, эквивалентную 600 тысячам рублей по официальному курсу Банка России, на конец рабочего дня оператора электронных денежных средств ([п. 7 ст. 10](#) Закона о НПС).

Учитывая изложенное, электронное средство платежа (например, банковская карта) может служить

инструментом для дистанционного использования банковского счета. В этой связи необходимо иметь в виду, что НК РФ в этом случае не предусматривает каких-либо особенностей применения [ст. 46, 60, 76, 86](#) НК РФ в отношении счетов, по которым операции могут осуществляться с использованием электронных средств платежа. Такая особенность предусмотрена только для электронных средств платежа, используемых для перевода электронных денежных средств.

Согласно [п. 18 ст. 3](#) Закона о НПС электронные денежные средства - это денежные средства, которые предварительно предоставлены одним лицом (лицом, предоставившим денежные средства) другому лицу, учитывающему информацию о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета (обязанному лицу), для исполнения денежных обязательств лица, предоставившего денежные средства, перед третьими лицами и в отношении которых лицо, предоставившее денежные средства, имеет право передавать распоряжения исключительно с использованием электронных средств платежа. При этом не являются электронными денежными средствами денежные средства, полученные организациями, осуществляющими профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг, клиринговую деятельность и (или) деятельность по управлению инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами и осуществляющими учет информации о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета в соответствии с законодательством, регулирующим деятельность указанных организаций.

Статья 136. Порядок взыскания с банков штрафов и пеней

Комментарий к [статье 136](#)

Нарушение порядка привлечения к ответственности является основанием для признания неправомерным применения соответствующих мер ответственности (см., например, [Постановление](#) ФАС Уральского округа от 22.01.2001 по делу N Ф09-1965/2000-АК). В этом, прежде всего, состоит правовое значение соблюдения установленного в соответствии со [ст. 136](#) НК РФ порядка взыскания штрафов и пеней как мер ответственности банков за совершение ими правонарушений, предусмотренных [ст. 132 - 135.2](#) НК РФ.

Согласно [ст. 136](#) НК РФ штрафы, указанные в [главе 18](#) НК РФ, взыскиваются в порядке, аналогичном предусмотренному НК РФ порядку взыскания санкций за налоговые правонарушения.

[Пунктом 7 статьи 114](#) Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что налоговые санкции взыскиваются только в судебном порядке. В соответствии с [п. 1 ст. 104](#) НК РФ после вынесения решения о привлечении банка к ответственности за совершение налогового правонарушения (см. [ст. 101.1](#) НК РФ) соответствующий налоговый орган обращается с иском заявлением в суд о взыскании с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции, установленной НК РФ. При этом до обращения в суд налоговый орган обязан предложить банку добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции ([абз. 2 п. 1 ст. 104](#) НК РФ). В случае если банк отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с иском заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной НК РФ, за совершение данного налогового правонарушения.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции банка подается в арбитражный суд, и к нему прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки (см. [п. 2 ст. 104](#) НК РФ).

## **Раздел VII. ОБЖАЛОВАНИЕ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И ДЕЙСТВИЙ ИЛИ БЕЗДЕЙСТВИЯ ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ**

### **Глава 19. ПОРЯДОК ОБЖАЛОВАНИЯ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И ДЕЙСТВИЙ ИЛИ БЕЗДЕЙСТВИЯ ИХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ**

Статья 137. Право на обжалование

Комментарий к [статье 137](#)

Конституция РФ устанавливает право граждан РФ обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления ([ст. 33](#) Конституции РФ), гарантирует каждому судебную защиту его прав и свобод, а также определяет, что решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд ([ст. 46](#) Конституции РФ). На основе конституционно-правовых установлений формируются административный и судебный способы защиты прав и



свобод.

Процедуры реализации гражданами РФ права на обращение установлены Федеральным [законом](#) от 2 мая 2006 г. N 59-ФЗ "О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации" <335>. В Законе, в частности, определено, что граждане реализуют право на обращение свободно и добровольно, осуществление этого права не должно нарушать прав и свобод других лиц. Рассмотрение обращений граждан осуществляется бесплатно (ст. 2). Законом предусмотрены виды обращений: предложение, заявление, жалоба (ст. 4). Жалобой признается просьба гражданина о восстановлении или защите его нарушенных прав, свобод или законных интересов либо прав, свобод или законных интересов других лиц. Право на жалобу является частным случаем реализации права на обращение граждан в государственные органы и органы местного самоуправления.

-----  
<335> СЗ РФ. 2006. N 19. Ст. 2060.

В научной литературе право на жалобу в государственный орган власти или орган местного самоуправления, гарантированное ст. 33 Конституции РФ и на реализацию которого направлен названный выше Федеральный [закон](#), называется правом на общую административную жалобу. Такое право является абсолютным, неограниченным, неотчуждаемым правом гражданина. Оно не ограничено по содержанию или каким-либо сроком. Предметом жалобы могут быть не только незаконные, но и аморальные деяния; интересы не только лица, направившего жалобу, но и интересы иных лиц, общественные интересы, нормативно-правовые акты, решения, противоправные деяния субъектов права" <336>.

-----  
<336> Административная юрисдикция налоговых органов: [Учебник](#) / Е.А. Алехин, Л.М. Ведерников, А.М. Воронов и др.; Под ред. М.А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012. 346 с. // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Порядок рассмотрения обращений, предусмотренный Федеральным законом "О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации", распространяется на все обращения граждан, за исключением обращений, которые подлежат рассмотрению в порядке, установленном федеральными конституционными законами и иными федеральными законами (п. 2 ст. 1 Закона). Установление федеральными законами специальных режимов обжалования призвано обеспечить экономичное, быстрое и квалифицированное рассмотрение дела и, в связи с этим, направлено на усиление защиты прав граждан <337>.

-----  
<337> [Там же](#).

В [раздел VII](#) "Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц" Налогового кодекса РФ включены специальные правила подачи жалоб, их рассмотрения и принятия решений по ним. В зависимости от объекта обжалования в комментируемой [статье](#) выделено: а) право на обжалование актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц; б) право на обжалование нормативных правовых актов налоговых органов. Нормы раздела VII Налогового кодекса РФ распространяют свое действие только на жалобы, объектом которых являются акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц.

Субъектом обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц может быть любое лицо, а не только налогоплательщик (налогоплательщик, плательщик сбора или налоговый агент). Законодатель отказался от указания в [Кодексе](#) исчерпывающего перечня лиц, которые могут выступать субъектом жалобы, что соответствует общеправовым гарантиям, предоставляющим возможность каждому обжаловать решения, действия или бездействие, нарушающие его права.

Условием реализации права на жалобу на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц является предположение лица о том, что такие акты, действия или бездействие нарушают его права, то есть препятствуют реализации законных прав и интересов лица, незаконно возлагают на него обязанности либо ответственность.

Легальное понятие "акт налогового органа ненормативного характера" отсутствует, его толкование было дано судами.

Пленум ВАС РФ в своем [Постановлении](#) от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" <338> указал, что понятие "акт" используется в ст. 137 Налогового кодекса РФ в ином значении, чем в [статьях 100 и 101.1](#) Налогового кодекса РФ. Акт налогового органа ненормативного характера не является понятием, идентичным понятиям акта налоговой проверки (ст. 100 НК РФ) и акта, который составляется при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах (ст. 101.4 НК РФ).

-----  
<338> Вестник ВАС РФ. 2001. N 7. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Пленум ВАС определил, что под актом ненормативного характера понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

Несмотря на то что [Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 в настоящее время утратило силу, изложенный в нем общий подход к определению понятия "акт налогового органа ненормативного характера" не изменился.

Понятие "акт налогового органа ненормативного характера" также рассматривал Конституционный Суд РФ, который [Определением](#) от 4 декабря 2003 г. N 418-О <339> внес уточнение в его понимание. Исследованию подверглось требование о представлении документов: его утвержденная форма <340> не предусматривает подписи руководителя (заместителя руководителя) налогового органа в качестве обязательного реквизита. Конституционный Суд РФ указал, что подписание такого требования иными принимающими соответствующее решение должностными лицами налогового органа не меняет правовую природу этого акта как ненормативного, возлагающего на налогоплательщика определенные обязанности, и не может служить основанием для отказа суда от проверки законности и обоснованности данного решения. Далее суд заключил, что [ст. 137](#) и [138](#) Налогового кодекса РФ не исключают обжалование актов ненормативного характера любых должностных лиц налоговых органов, а не только актов, подписанных руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

-----  
<339> Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. N 2. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<340> [Приказ](#) ФНС России от 31 мая 2007 г. N ММ-3-06/338@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношении, регулируемых законодательством о налогах и сборах" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. N 34.

Действия должностных лиц налогового органа как объект обжалования представляют собой правоприменительные поведенческие акты, не облакаемые в форму документа. Обжалуя действия должностных лиц налогового органа, заинтересованное лицо ставит под сомнение соответствие этого действия норме права. Обжалуемое действие может быть выражено в совершении действий, не предусмотренных нормами права, либо в совершении действий, предусмотренных правовыми нормами, но с нарушением установленной процедуры. Бездействие должностного лица налогового органа выражается в невыполнении обязанностей, которые этому лицу предписано выполнить в силу его должностного положения.

В порядке, установленном Налоговым [кодексом](#) РФ, могут быть обжалованы только действия или бездействие должностных лиц налоговых органов, а не каких-либо иных сотрудников налоговых органов. Должностными лицами налоговых органов признаются федеральные государственные гражданские служащие РФ, состоящие на государственных должностях налоговых органов и проходящие службу в этих органах. [Реестр](#) должностей федеральной государственной гражданской службы утвержден Президентом РФ <341>.

-----  
<341> [Указ](#) Президента РФ от 31 декабря 2005 г. N 1574 "О Реестре должностей Федеральной государственной гражданской службы" // СЗ РФ. 2006. N 1. Ст. 118.

Порядок реализации права на обжалование нормативных правовых актов налоговых органов устанавливается иными федеральными законами, а не Налоговым [кодексом](#) РФ. В результате судебной реформы, осуществленной в России в 2014 году, порядок обжалования нормативных правовых актов в целом, в том числе нормативных правовых актов налоговых органов, регулируется нормами Гражданского процессуального [кодекса](#) РФ.

Понятие "нормативные правовые акты налоговых органов" в законе не определено. Исходя из системы и структуры органов исполнительной власти, установленной Президентом РФ <342>, федеральные службы не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативное правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых указами Президента РФ или постановлениями Правительства РФ. Федеральная налоговая служба, как следует из [Постановления](#) Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" <343>, а также из [п. 2 ст. 4](#) Налогового кодекса РФ, не наделена правом принимать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

-----  
<342> [Указ](#) Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" // СЗ РФ. 2004. N 11. Ст. 945.

<343> СЗ РФ. 2004. N 40. Ст. 3961.

Однако в последнее время законодатель все чаще на основе прямого делегирования полномочий

наделяет Федеральную налоговую службу полномочиями по принятию нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов. Так, например, в соответствии с [п. 6 ст. 89](#) Налогового кодекса РФ Федеральная налоговая служба уполномочена определить основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки. Соответствие приведенной нормы [Конституции](#) РФ было подтверждено Конституционным Судом РФ, который обосновал делегирование нормотворческих полномочий Федеральной службе широкой свободой усмотрения, которой обладает федеральный законодатель. Он, по мнению суда, не лишен права наделить Федеральную налоговую службу полномочиями по изданию подзаконных нормативных правовых актов по вопросам, касающимся налогообложения, путем прямого указания таких полномочий в Налоговом кодексе РФ [<344>](#).

[<344>](#) [Определение](#) Конституционного Суда РФ от 9 ноября 2010 г. N 1434-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "МП "Трейдиг" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 6 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

В соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506, Служба на основании и во исполнение [Конституции](#) РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента РФ, Правительства РФ и Минфина России издает приказы по вопросам, отнесенным к ее компетенции ([п. 9.8](#)).

Таким образом, нормативными правовыми актами налоговых органов являются письменные официальные документы, принятые Федеральной налоговой службой в случаях, установленных Налоговым [кодексом](#) РФ и в соответствии с ним, в форме приказа, направленные на установление общеобязательных правил поведения.

Статья 138. Порядок обжалования

Комментарий к [статье 138](#)

В комментируемой [статье](#) предусмотрено два способа обжалования ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц: обжалование в вышестоящий налоговый орган (административный порядок обжалования); обжалование в суд (судебный порядок). Регулирование административного порядка обжалования осуществляется нормами Налогового кодекса РФ. Судебный порядок обжалования регламентирован процессуальными законами, Гражданским процессуальным [кодексом](#) РФ и Арбитражным процессуальным [кодексом](#) РФ и реализуется с учетом некоторых особенностей, установленных Налоговым кодексом РФ.

Новеллой является установление в 2013 году в [п. 1 комментируемой статьи](#) легальных дефиниций терминов "жалоба" и "апелляционная жалоба". Жалоба и апелляционная жалоба заключают в себе материальную и процессуальную составляющие: материальная - требование об отмене или изменении ненормативного акта налогового органа, признании незаконными действий или бездействия должностных лиц налоговых органов, процессуальная - обращение заинтересованного лица в вышестоящий налоговый орган. "Нет жалобы без обращения в установленной форме, но и обращение, не содержащее требования (просьбы), не может быть признано жалобой" [<345>](#).

[<345>](#) См. подробнее: Хаванова И.А. [Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование](#) / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2013. 184 с. // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Различие между жалобой и апелляционной жалобой состоит в объекте обжалования. Объектом жалобы являются вступившие в силу акты налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц. Объектом апелляционной жалобы - не вступившие в силу решения налогового органа, вынесенные по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки в порядке [ст. 101](#) Налогового кодекса РФ (решения о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения). Порядок вступления в силу решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, определяется в [п. 9 ст. 101](#) Налогового кодекса РФ (см. [комментарий к указанной статье](#)).

В [п. 2 комментируемой статьи](#) определено соотношение административного и судебного порядка обжалования ненормативных актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц, которое с течением времени изменялось. Первоначально, при принятии части первой Налогового кодекса РФ, было предусмотрено право заинтересованного лица выбирать порядок обжалования. Допускалась также одновременная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган и в суд. С 1 января 2009 года вступили в силу новые правила: обязательный предварительный досудебный административный порядок обжалования был установлен применительно к обжалованию решений налогового органа о привлечении к ответственности за

совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности), вынесенных по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. Остальные ненормативные акты налоговых органов, действия и бездействия их должностных лиц могли быть обжалованы по выбору заинтересованного лица в вышестоящий налоговый орган или в суд.

В результате последовательного реформирования порядка обжалования с 1 января 2014 года установлено общее правило: акты налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган. То есть административная процедура обжалования должна обязательно предварять обращение лица за защитой своих прав и законных интересов в суд. В среде специалистов такой порядок стал именоваться обязательным досудебным порядком урегулирования налоговых споров. При этом производство по жалобам и апелляционным жалобам в вышестоящем налоговом органе не относится к досудебному порядку урегулирования спора, как он понимается в процессуальном законодательстве, а является институтом, близким к предварительному административному производству, принятому, например, в административной юстиции ФРГ <346>.

<346> См. подробнее: Михайлова О.Р. [Обязательные досудебные процедуры](#) в налоговых спорах // Ваш налоговый адвокат. 2008. N 10. С. 8.

Из правила об обязательном досудебном обжаловании актов налоговых органов установлены исключения. Ненормативные акты Федеральной налоговой службы могут быть обжалованы только в судебном порядке. Настоящее изъятие обусловлено тем, что Федеральная налоговая служба возглавляет систему налоговых органов и по отношению к ней отсутствует вышестоящий налоговый орган. Решения Федеральной налоговой службы, принимаемые по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки, вступают в силу по особым правилам: со дня вручения такого решения лицу, в отношении которого оно было вынесено, или его представителю (п. 9 ст. 101 НК РФ).

Самостоятельным объектом обжалования может быть ненормативный акт налогового органа, принятый по жалобе (апелляционной жалобе), если такой акт представляет собой новое решение, а также по мотиву нарушения процедуры его принятия либо по мотиву выхода вышестоящего налогового органа за пределы своих полномочий (п. 75 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57) <347>.

<347> [Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Ненормативные акты налоговых органов, принятые по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб), могут быть по выбору заинтересованного лица обжалованы как в вышестоящий налоговый орган, так и в суд или одновременно в вышестоящий налоговый орган и в суд.

Таким образом, в отношении:

- ненормативных актов Федеральной налоговой службы, действий или бездействия должностных лиц указанной службы установлен исключительно судебный порядок обжалования;

- ненормативных актов налоговых органов, принятых по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб), допускается судебный порядок обжалования и инициативное досудебное обжалование в вышестоящий налоговый орган. Обжалование названных актов может быть последовательным (обжалование в вышестоящий налоговый орган, а затем в суд) или параллельным (обжалование в вышестоящий налоговый орган и одновременная подача жалобы в суд);

- всех иных ненормативных актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц установлена процедура обязательного досудебного обжалования в вышестоящий налоговый орган (посредством подачи жалобы или апелляционной жалобы), после выполнения процедуры обязательного досудебного обжалования допускается обращение заинтересованного лица в суд.

Обязательная досудебная процедура обжалования признается соблюденной с момента принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе (апелляционной жалобе), а также по истечении срока, установленного для принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе), если такое решение не было принято вышестоящим налоговым органом в установленный срок.

Срок обжалования в суд ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц определяется в соответствии с [ГПК РФ](#) и [АПК РФ](#) и исчисляется с учетом положений [п. 3 комментируемой статьи](#) Налогового кодекса РФ.

В соответствии с [ч. 4 ст. 198 АПК РФ](#) заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.



Аналогичный срок для обращения с заявлением в суд установлен [ст. 256](#) ГПК РФ. Гражданин вправе обратиться в суд с заявлением в течение трех месяцев со дня, когда ему стало известно о нарушении его прав и свобод. При этом пропуск срока не является для суда основанием для отказа в принятии заявления. Причины пропуска срока должны быть выяснены судом в судебном заседании и могут являться основанием для отказа в удовлетворении заявления.

Особенности исчисления срока для обращения в суд установлены Налоговым кодексом РФ в отношении заявлений, предметом которых является обжалование ненормативных актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц, после выполнения обязательного досудебного порядка обжалования. Срок обращения в суд по таким заявлениям исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по жалобе (апелляционной жалобе), или со дня истечения установленного срока для принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе). Срок принятия решения по жалобе установлен [п. 6 ст. 140](#) Налогового кодекса РФ (см. [комментарий к указанной статье](#)).

Некоторые практические вопросы, связанные с обращением за судебной защитой после рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом, были разрешены в [Постановлении](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. N 57 <348>. Полагаем, что в настоящее время выводы, сформулированные Пленумом, должны быть распространены на все случаи обращения за судебной защитой после вынесения решения вышестоящим налоговым органом в результате выполнения процедур обязательного досудебного обжалования.

-----  
<348> [Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ разъяснил, что "обязательный досудебный порядок обжалования... считается соблюденным вне зависимости от того, приводились ли в жалобе налогоплательщика доводы, опровергающие выводы налогового органа" ([п. 67](#)). Из названного Постановления следует вывод, что ненормативные акты налоговых органов "могут быть оспорены в суде только в той части, в которой они были обжалованы в вышестоящий налоговый орган. При этом названные решения считаются обжалованными в вышестоящий налоговый орган в полном объеме, если только из поданной жалобы прямо не следует, что решение обжалуется в части" ([п. 67](#)).

В комментируемой [статье](#) закреплена возможность приостановления исполнения обжалуемых актов и совершения обжалуемых действий. В случае обжалования в суде ненормативных актов налоговых органов, действий их должностных лиц приостановление исполнения указанных актов осуществляется судом в порядке и на условиях, установленных соответственно ГПК РФ и АПК РФ.

По общему правилу подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершения обжалуемого действия. Однако заявитель жалобы вправе подать заявление о приостановлении исполнения обжалованного акта налогового органа или совершения должностным лицом обжалованного действия. Срок подачи такого заявления Налоговым кодексом РФ не установлен. Из системного толкования налогово-правовых норм следует, что заявление о приостановлении исполнения обжалуемого акта (совершения обжалуемого действия) может быть подано как вместе с жалобой, так и отдельно вплоть до принятия вышестоящим налоговым органом решения по ней.

Вышестоящий налоговый орган должен рассмотреть заявление и при наличии достаточных оснований полагать, что обжалуемый акт или действие не соответствует законодательству РФ, может принять решение о приостановлении исполнения обжалуемого акта или совершения обжалуемого действия. Принятое решение в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Представляется, что, поскольку Налоговым кодексом РФ не установлено иное, приостановление исполнения обжалуемого акта может быть осуществлено как в полном объеме, так и в определенной части (например, в случае частичного обжалования ненормативного акта налогового органа). В инициативном порядке принятие налоговыми органами решения о приостановлении исполнения обжалуемого акта (совершения обжалуемого действия) не допускается.

Важно обратить внимание, что приостановление действия оспариваемого ненормативного акта налогового органа не исключает исполнения налоговым органом других обязанностей, возложенных на него законом. Такая позиция была сформулирована Высшим Арбитражным Судом РФ в [Определении](#) от 27.05.2014 N ВАС-6048/14 по делу N А40-97820/13 <349> применительно к выполнению налоговыми органами обязанности по передаче материалов выездной налоговой проверки в следственные органы для разрешения вопроса о возбуждении уголовного дела. Указанные действия, по мнению суда, не направлены на исполнение оспариваемого решения налогового органа, а являются реализацией самостоятельной обязанности, установленной [п. 3 ст. 32](#) Налогового кодекса РФ.

<349> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

При подаче апелляционных жалоб на не вступившие в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности) вопрос о приостановлении исполнения указанных решений не возникает. Цель установления в налогово-правовых нормах срока вступления в силу названных решений состоит как раз в том, чтобы предоставить налогоплательщику право требовать проверки законности решения до того, как начнется процедура его исполнения <350>.

<350> См.: Налоговое право России / Под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова. М.: Норма, 2010. С. 140.

Заинтересованное лицо вправе в сроки, установленные Налоговым кодексом РФ для подачи жалобы (апелляционной жалобы), повторно обратиться с соответствующей жалобой. Полагаем, что повторно не могут быть рассмотрены аналогичные жалобы, имеющие одинаковый предмет и основание жалобы (материально-правовое требование и юридические факты, обосновывающие право на удовлетворение налоговой жалобы), поданные в один и тот же налоговый орган. По общему правилу пересмотр одного и того же акта одним и тем же органом на основании аналогичной жалобы, обусловленный желанием субъекта повторно рассмотреть дело, не допускается <351>. Для того, чтобы повторное обращение с жалобой (апелляционной жалобой) было рассмотрено по существу, оно должно содержать иной предмет или основание.

<351> См. подробнее: Хаванова И.А. [Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование](#) / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2013. 184 с. // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

В то же время в судебной практике можно найти пример, в котором суд пришел к выводу, что Налоговый кодекс РФ не содержит запрета на подачу повторной жалобы на вступившее в силу решение налогового органа в случае, если решение налогового органа ранее обжаловалось в апелляционном порядке <352>.

<352> [Постановление](#) ФАС Московского округа от 08.10.2012 по делу N А40-12652/12-129-62 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

**Пунктом 7 комментируемой статьи** предусмотрено право заявителя жалобы (апелляционной жалобы) на ее отзыв в полном объеме или в части. Отзыв жалобы или апелляционной жалобы должен быть совершен письменно путем направления заявления в налоговый орган, рассматривающий жалобу. Срок, в который может быть совершен отзыв жалобы (апелляционной жалобы), Налоговым кодексом РФ не установлен. Полагаем, что заявление об отзыве соответствующей жалобы может быть направлено вплоть до даты вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе. Получив заявление об отзыве жалобы, налоговый орган, рассматривающий жалобу, не вправе устанавливать и проверять причины отзыва жалобы, не вправе рассматривать жалобу по существу и принимать по ней решение. В качестве последствия отзыва жалобы (апелляционной жалобы) названа утрата лицом возможности обратиться с повторной жалобой по тем же основаниям.

Статья 139. Порядок и сроки подачи жалобы

Комментарий к [статье 139](#)

В **пункте 1 комментируемой статьи** предусмотрен опосредованный порядок подачи жалобы: жалоба в вышестоящий налоговый орган подается через налоговый орган, вынесший обжалуемый ненормативный акт, совершивший обжалуемое действие (допустивший бездействие), который в течение трех дней со дня поступления жалобы обязан направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Порядок действия налоговых органов при получении жалобы определен в [письме](#) ФНС России от 26.12.2013 N СА-4-9/23437@ "Рекомендации о порядке взаимодействия налоговых органов и их структурных подразделений" <353>.

<353> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

В соответствии с названными [Рекомендациями](#) жалоба поступает в подразделение документационного обеспечения налогового органа. Данное подразделение, получив резолюцию руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, в срок не позднее дня, следующего за днем поступления жалобы, обеспечивает передачу жалобы в подразделение досудебного урегулирования налоговых споров.

Подразделение досудебного урегулирования налоговых споров в течение трех рабочих дней со дня поступления жалобы в налоговый орган определяет, имеются ли обстоятельства для оставления жалобы без рассмотрения. Основания для оставления вышестоящим налоговым органом жалобы без рассмотрения установлены [п. 1 ст. 139.3 НК РФ](#) (см. [комментарий к указанной статье](#)). Информация о наличии указанных обстоятельств сообщается вышестоящему налоговому органу в сопроводительном письме одновременно с направлением жалобы.

Жалоба должна быть направлена в вышестоящий налоговый орган в течение трех дней со дня ее поступления в налоговый орган, вынесший обжалуемый ненормативный акт, совершивший обжалуемое действие, допустивший обжалуемое бездействие. Данный трехдневный срок исчисляется в рабочих днях в соответствии с общими правилами исчисления сроков, установленными [ст. 6.1](#) Налогового кодекса РФ.

В вышестоящий налоговый орган жалоба должна быть направлена вместе со всеми материалами. Состав направляемых вместе с жалобой материалов в Налоговом [кодексе](#) РФ не определен и должен устанавливаться с учетом специфики каждого конкретного дела. Полагаем, что в состав материалов должны входить документы, являющиеся основанием для принятия обжалуемого ненормативного акта, совершения обжалуемого действия и сопровождавшие принятие указанных актов, совершение указанных действий (решения налогового органа, протоколы, уведомления, требования и пр.).

В названных выше [Рекомендациях](#) предусмотрена подготовка подразделением досудебного урегулирования налоговых споров нижестоящего налогового органа заключения по жалобе. В нем должна быть обоснована позиция налогового органа по каждому доводу жалобы со ссылкой на имеющиеся у налогового органа документы, копии которых должны быть приложены к заключению, со ссылками на письма ФНС России, письменные разъяснения Минфина России и судебную практику. При необходимости подразделение досудебного урегулирования налоговых споров нижестоящего налогового органа запрашивает заключение по жалобе у иных структурных подразделений налогового органа. Заключение по жалобе подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и вместе с копиями дополнительных документов, подтверждающих позицию налогового органа, направляется в вышестоящий налоговый орган в течение пяти рабочих дней со дня получения жалобы.

Заключение по жалобе нижестоящим налоговым органом не представляется, если налоговый орган установит наличие обстоятельств для оставления жалобы без рассмотрения. В этом случае нижестоящий налоговый орган представляет в вышестоящий налоговый орган позицию по данным обстоятельствам. В последующем при необходимости вышестоящий налоговый орган может запросить заключение нижестоящего налогового органа по всем доводам, изложенным в жалобе.

В Налоговом кодексе РФ не регламентированы последствия направления заинтересованным лицом жалобы непосредственно в вышестоящий налоговый орган. Подобное действие не является согласно [п. 1 ст. 139.3](#) Налогового кодекса РФ основанием для оставления жалобы без рассмотрения, а возврат жалобы или отказ в принятии жалобы не предусмотрен Налоговым кодексом РФ.

В случае поступления жалобы от заявителя непосредственно в вышестоящий налоговый орган ФНС России рекомендует последнему в течение трех рабочих дней направить копию жалобы вместе со всеми материалами и с запросом о предоставлении заключения по жалобе и информации о наличии обстоятельств для оставления жалобы без рассмотрения в нижестоящий налоговый орган.

В [пункте 2 комментируемой статьи](#) определен срок подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган. По общему правилу такой срок составляет один год со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

Особенности исчисления срока подачи жалобы установлены в отношении вступивших в силу решений налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности), которые не были обжалованы в апелляционном порядке. Срок на подачу жалобы в этом случае должен исчисляться со дня вынесения решения.

Аналогичные сроки и правила их исчисления определены применительно к обжалованию вступивших в силу решений, вынесенных по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков и не обжалованных в апелляционном порядке. Срок подачи жалобы на такие решения составляет один год и исчисляется со дня вынесения решения. Дополнительно в [Налоговом кодексе](#) РФ закреплено право на подачу жалобы не только ответственным участником консолидированной группы, но и иным участником группы в части привлечения такого участника к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Сокращенный срок подачи жалоб установлен применительно к обжалованию в ФНС России решений, принятых вышестоящим налоговым органом по жалобам (апелляционным жалобам). Срок на подачу жалобы в данном случае составляет три месяца и исчисляется со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе (апелляционной жалобе). При подаче жалоб в ФНС России на иные ненормативные акты налоговых органов, действия и бездействие их должностных лиц действуют общие сроки обжалования.

Пропуск срока подачи жалобы свидетельствует о несоблюдении досудебного порядка обжалования и

означает, что заинтересованное лицо утрачивает возможность дальнейшего судебного обжалования соответствующего ненормативного акта налогового органа, действий или бездействия их должностных лиц (п. 66 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57). Одновременно Пленум ВАС РФ отметил, что, если поданная с нарушением сроков жалоба была принята вышестоящим налоговым органом и рассмотрена по существу, соответствующее заявление налогоплательщика принимается судом к производству.

Пропущенный по уважительной причине срок на подачу жалобы в вышестоящий налоговый орган может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом по ходатайству заявителя жалобы. Законодатель не определил, какие причины пропуска срока подачи жалобы могут быть признаны уважительными. В практике судов сформировалась позиция, согласно которой уважительными причинами пропуска срока для обжалования судебного акта признаются такие причины, которые объективно препятствовали участнику процесса своевременно обратиться с соответствующим заявлением в суд. Полагаем, что должностные лица вышестоящего налогового органа при разрешении вопроса о восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы также должны исходить из наличия объективных обстоятельств, препятствующих подаче жалобы.

Отказ в восстановлении пропущенного срока является основанием для оставления вышестоящим налоговым органом жалобы без рассмотрения. Решение об оставлении жалобы без рассмотрения должно быть принято в течение пяти дней со дня получения жалобы или заявления об отзыве жалобы. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу (п. 2 ст. 139.3 Налогового кодекса РФ).

#### Статья 139.1. Порядок и сроки подачи апелляционной жалобы

##### Комментарий к [статье 139.1](#)

Комментируемая [статья](#) регламентирует процедуру подачи апелляционной жалобы, то есть обращения в вышестоящий налоговый орган, предметом которого является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности), вынесенного в результате рассмотрения материалов налоговой проверки.

Порядок подачи апелляционной жалобы идентичен порядку подачи жалобы, установленному п. 1 ст. 139 Налогового кодекса РФ. Апелляционная жалоба подается в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, принявший обжалуемое решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности) по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки.

Взаимодействие структурных подразделений налоговых органов в связи с принятием и рассмотрением апелляционных жалоб (равно как и жалоб) осуществляется в соответствии с Рекомендациями, содержащимися в [письме](#) ФНС России от 26.12.2013 N СА-4-9/23437@ <354>.

<354> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Первоначально апелляционная жалоба поступает в подразделение документационного обеспечения налогового органа, которое, получив резолюцию руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, в срок не позднее дня, следующего за днем поступления апелляционной жалобы, передает ее в подразделение досудебного урегулирования налоговых споров. Данное подразделение, во-первых, определяет наличие оснований для оставления апелляционной жалобы без рассмотрения; во-вторых, направляет апелляционную жалобу вместе со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган; в-третьих, подготавливает заключение по апелляционной жалобе и представляет его вышестоящему налоговому органу.

При выявлении оснований для оставления апелляционной жалобы без рассмотрения (п. 1 ст. 139.3 Налогового кодекса РФ) подразделение досудебного урегулирования налоговых споров письменно информирует об этом вышестоящий налоговый орган одновременно с направлением апелляционной жалобы. Апелляционная жалоба должна быть направлена в вышестоящий налоговый орган в течение трех рабочих дней со дня ее поступления в налоговый орган, вынесший обжалуемое решение, принятое по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки.

В вышестоящий налоговый орган апелляционная жалоба должна быть направлена вместе со всеми материалами. Представляется, что в данном случае в состав материалов, направляемых в вышестоящий налоговый орган вместе с апелляционной жалобой, должны быть включены, прежде всего, обжалуемое решение, акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля.

Заключение по апелляционной жалобе, подготавливаемое подразделением досудебного урегулирования налоговых споров, должно согласно названным [Рекомендациям](#) содержать обоснованную позицию по каждому доводу апелляционной жалобы со ссылкой на имеющиеся у налогового органа документы, копии которых



должны быть приложены к заключению, со ссылками на письма ФНС России, письменные разъяснения Минфина России и судебную практику. При необходимости подразделение досудебного урегулирования налоговых споров нижестоящего налогового органа запрашивает заключение по апелляционной жалобе у иных структурных подразделений налогового органа. Заключение по апелляционной жалобе подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и вместе с копиями дополнительных документов, подтверждающих позицию налогового органа, направляется в вышестоящий налоговый орган в течение пяти рабочих дней со дня получения апелляционной жалобы.

Направление апелляционной жалобы непосредственно в вышестоящий налоговый орган не является основанием для оставления апелляционной жалобы без рассмотрения. В таком случае ФНС России рекомендует вышестоящему налоговому органу в течение трех рабочих дней направить копию апелляционной жалобы вместе со всеми материалами в нижестоящий налоговый орган. Одновременно также в нижестоящий налоговый орган направляется запрос о предоставлении заключения по апелляционной жалобе и информации о наличии обстоятельств для оставления апелляционной жалобы без рассмотрения.

Спецификой объекта обжалования (решения, вынесенные по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки) предопределяются особенности исчисления срока подачи апелляционной жалобы. Апелляционная жалоба может быть подана до дня вступления в силу обжалуемого решения. Порядок вступления решений, принятых по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, установлен [п. 9 ст. 101](#) Налогового кодекса РФ. Указанные решения вступают в силу по истечении одного месяца со дня их вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю), а если решение вынесено в отношении консолидированной группы налогоплательщиков, оно вступает в силу по истечении одного месяца со дня вручения ответственному участнику этой группы.

Несмотря на то что обжаловать ненормативный акт налогового органа может каждый, кто считает, что такой акт нарушает его права, законодатель отдельно оговорил право участников консолидированной группы налогоплательщиков обжаловать решение налогового органа, вынесенное по результатам налоговой проверки такой группы. Исходя из [п. 3 комментируемой статьи](#) любой участник консолидированной группы налогоплательщиков вправе обжаловать соответствующее решение, но только в части привлечения такого участника к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Пропуск срока подачи апелляционной жалобы влечет иные последствия, нежели пропуск срока подачи жалобы. Последствием пропуска срока на апелляционное обжалование является вступление в силу решения. При этом заинтересованное лицо не утрачивает права на обжалование такого решения в будущем посредством подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган в сроки, установленные [п. 1 ст. 139](#) Налогового кодекса РФ. Пропуск же срока подачи жалобы на вступивший в силу ненормативный акт налогового органа означает утрату заинтересованным лицом права на дальнейшее судебное обжалование такого акта.

Из системного толкования настоящей [статьи](#) и [подп. 2 п. 1](#) и [п. 4 ст. 139.3](#) Налогового кодекса РФ следует запрет на восстановление пропущенного срока на подачу апелляционной жалобы. Такой запрет обоснован тем, что пропуск срока подачи апелляционной жалобы не препятствует заинтересованному лицу обжаловать этот же ненормативный акт после его вступления в силу. Кроме того, со вступлением в силу решения налогового органа связаны и другие процессуальные сроки: срок на направление требования об уплате налога ([ст. 70](#) Налогового кодекса РФ) и сроки принудительного исполнения налоговой обязанности ([ст. 46, 47, 48](#) Налогового кодекса РФ).

Однако подача апелляционной жалобы за пределами установленного срока не является основанием для оставления такой жалобы без рассмотрения ([п. 1 и 4 ст. 139.3](#) Налогового кодекса РФ). Полагаем, что в таком случае поданная заявителем апелляционная жалоба должна быть рассмотрена вышестоящим налоговым органом как жалоба на вступивший в силу ненормативный акт налогового органа.

[Пункт 4 комментируемой статьи](#) указывает на порядок обжалования решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности), вынесенных ФНС России. Такие решения в соответствии с [п. 9 ст. 101](#) Налогового кодекса РФ вступают в силу со дня их вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю), и не могут быть обжалованы в апелляционном порядке. Решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности), вынесенные ФНС России, подлежат обжалованию только в суде ([п. 2 ст. 138](#) Налогового кодекса РФ).

Статья 139.2. Форма и содержание жалобы (апелляционной жалобы)

Комментарий к [статье 139.2](#)

В комментируемой статье установлены единые требования к форме и содержанию жалоб и апелляционных жалоб, что следует как из [названия самой статьи](#), так и из [п. 4](#), в котором прямо указано, что действие статьи распространяется на апелляционные жалобы.

Требованиями к форме жалобы являются оформление жалобы в письменном виде, а также наличие

подписи подателя жалобы или его представителя.

Письменная форма жалобы предполагает изложение текста жалобы в произвольной форме на бумажном носителе, что позволяет, прежде всего, установить волеизъявление заинтересованного лица на подачу жалобы, четко определить время и место подачи жалобы и в конечном счете является гарантией права лица на защиту в административном порядке.

Жалоба (апелляционная жалоба) может быть подана в налоговый орган лично, посредством вручения жалобы в канцелярии или ином уполномоченном структурном подразделении налогового органа, или отправлена по почте.

Налоговый кодекс РФ не предусматривает составления жалоб (апелляционных жалоб) в электронной форме и направления их посредством телекоммуникационных каналов связи. Однако [Концепция](#) развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов России на 2013 - 2018 годы, утвержденная Приказом ФНС России от 13.02.2013 N ММВ-7-9/78@ <355>, в качестве одного из основных направлений развития процедур досудебного рассмотрения налоговых споров называет совершенствование интернет-сервисов, облегчающих подачу жалоб и отслеживание стадий их рассмотрения. В итоге предполагается создать систему, которая будет позволять не только подавать жалобы и доказательства посредством электронных каналов связи, но также в необходимых случаях обеспечивать участие налогоплательщиков в рассмотрении жалоб с использованием конференцсвязи.

<355> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

При несоблюдении письменной формы обращение заинтересованного лица не может быть рассмотрено как жалоба (апелляционная жалоба).

Жалоба (апелляционная жалоба) должна быть подписана подателем жалобы или его представителем. В случае, если жалоба подписывается представителем заинтересованного лица, к жалобе должны быть приложены документы, подтверждающие полномочия представителя. В соответствии с [подп. 1 п. 1 ст. 139.3](#) Налогового кодекса РФ вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу, если установит, что жалоба не подписана лицом, подавшим жалобу, или его представителем либо не представлены оформленные в установленном порядке документы, подтверждающие полномочия представителя на ее подписание. Учитывая формулировку приведенной нормы, полагаем необходимым при оформлении полномочий представителя специально оговаривать право представителя на подписание жалобы, а не ограничиваться указанием на право подачи жалобы (апелляционной жалобы) от имени доверителя. Вывод о том, что документы, которыми оформлены полномочия представителя, должны содержать полномочие именно на подписание жалобы (апелляционной жалобы), подтверждается материалами судебной практики (см. [Постановление](#) Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.09.2014 по делу N А32-35886/2013 <356>).

<356> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Сведения, которые должны быть включены в содержание жалобы (апелляционной жалобы), можно условно разделить на основные сведения и дополнительные. Обязательными являются, по сути, только требования к форме жалобы. Отсутствие в жалобе (апелляционной жалобе) сведений, перечисленных в [п. 2 комментируемой статьи](#), не является основанием для оставления жалобы без рассмотрения. Применение иных мер (отказ в принятии жалобы, оставление жалобы без движения и пр.) Налоговым кодексом РФ не предусмотрено. При отсутствии в жалобе (апелляционной жалобе) какой-либо информации вышестоящий налоговый орган может ее, как правило, получить из материалов, передаваемых нижестоящим налоговым органом вместе с жалобой.

К числу основных сведений, которые должна содержать жалоба, относятся фамилия, имя, отчество и место жительства физического лица, подающего жалобу, или наименование и адрес организации, подающей жалобу.

Место жительства физического лица (гражданина, иностранного гражданина или лица без гражданства) определяется на территории Российской Федерации регистрацией лица по месту жительства.

Если заявителем является юридическое лицо, оно имеет конкретное наименование, содержащее указание на его организационно-правовую форму ([п. 1 ст. 54](#) ГК РФ). Наименование организации приводится так, как оно указано в учредительных документах.

В соответствии с [п. 5 ст. 31](#) Налогового кодекса РФ налоговые органы направляют документы, которые используют при реализации своих полномочий, по почте по адресу места нахождения российской организации, содержащемуся в Едином государственном реестре юридических лиц. Иностранной организации документы направляются по адресу, содержащемуся в Едином государственном реестре налогоплательщиков.

Согласно [п. 3 ст. 54](#) ГК РФ юридическое лицо несет риск последствий неполучения юридически значимых сообщений, доставленных по адресу, указанному в Едином государственном реестре юридических лиц, а также

риск отсутствия по указанному адресу своего органа или представителя.

Исходя из изложенного можно сделать вывод, что в качестве адреса организации целесообразно указывать адрес, содержащийся в Едином государственном реестре юридических лиц или в Едином государственном реестре налогоплательщиков.

Налогоплательщики (за исключением российских организаций и некоторых иностранных организаций) могут сообщить налоговому органу адрес направления документов, подав в налоговый орган заявление по установленной форме. Форма заявления утверждена Приказом ФНС России от 29.05.2014 N ММВ-7-14/306@ <357>. При необходимости такое заявление может быть подано одновременно с жалобой (апелляционной жалобой).

-----  
<357> РГ. N 157. 2014.

В жалобе необходимо указать, какой акт налогового органа ненормативного характера, действие или бездействие его должностных лиц обжалуется. Перечня конкретных сведений об обжалуемом ненормативном акте налогового органа, действии или бездействии должностного лица, которые необходимо сообщать в жалобе (апелляционной жалобе), Налоговый кодекс РФ не устанавливает. Для правильного понимания объекта обжалования целесообразно указать сведения, которые позволяют достоверно идентифицировать обжалуемый ненормативный акт (дата составления акта и его номер) или обжалуемое действие или бездействие. Обязательного указания должности или фамилии, имени и отчества должностного лица, действия или бездействия которого обжалуются, не требуется.

Целям идентификации объекта жалобы служит также указание в жалобе (апелляционной жалобе) наименования налогового органа, акт ненормативного характера которого, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются. Кроме того, жалоба (апелляционная жалоба) должна быть подана через налоговый орган, принявший обжалуемый ненормативный акт, совершивший обжалуемое действие или допустивший бездействие (п. 1 ст. 139 и п. 1 ст. 139.1 Налогового кодекса РФ).

В жалобе (апелляционной жалобе) указываются основания, по которым лицо, подающее жалобу, считает, что его права нарушены, и требования лица, подающего жалобу. Предмет жалобы должен быть сформулирован четко, желательно не только со ссылками на законы и иные нормативные правовые акты, но и с приведением в тексте конкретных материально-правовых норм, обосновывающих правомерность требования подателя жалобы.

В **Постановлении** Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. N 57 <358> был сформулирован ряд принципиальных позиций относительно доводов жалобы. Несмотря на то что положения Налогового кодекса РФ, на которых основывался Пленум, претерпели изменения, оснований для отказа от позиций суда или их пересмотра не имеется.

-----  
<358> **Постановление** Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ разъяснил, что "решения считаются обжалованными в вышестоящий налоговый орган в полном объеме, если только из поданной жалобы прямо не следует, что решение обжалуется в части". "Обязательный досудебный порядок обжалования... считается соблюденным вне зависимости от того, приводились ли в жалобе налогоплательщика доводы, опровергающие выводы налогового органа" (п. 67). Из названного Постановления Пленума следует, что в суде налогоплательщик может ссылаться на нарушение налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, только если такого рода доводы были заявлены в жалобе, направлявшейся в вышестоящий налоговый орган (п. 68).

При формулировании требований необходимо опираться на полномочия, которыми наделен вышестоящий налоговый орган при рассмотрении жалоб и апелляционных жалоб (п. 2 ст. 140 Налогового кодекса РФ), хотя вышестоящий налоговый орган не связан требованиями и доводами, изложенными в соответствующей жалобе.

К числу дополнительных сведений, которые податель жалобы может включить в ее содержание, относятся номера телефонов, факсов, адреса электронной почты и иные необходимые для своевременного рассмотрения жалобы сведения.

В жалобе (апелляционной жалобе) можно сообщить налоговому органу любые сведения, которые имеют отношение к налоговому спору, заявить о наличии обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, и пр. Жалоба, подаваемая на вступивший в силу ненормативный акт налогового органа, кроме того, может содержать заявление о восстановлении пропущенного срока подачи жалобы или о приостановлении исполнения обжалуемого ненормативного акта налогового органа, совершения обжалуемого действия.

К жалобе могут быть приложены документы, подтверждающие доводы лица, подающего жалобу, например

расчет оспариваемых сумм налогов, сбора, пени, штрафов, налогового вычета, на который претендует налогоплательщик, и иные расчеты.

Специальные требования к порядку представления дополнительных документов вместе с жалобой установлены применительно к обжалованию решений налогового органа, принятых в порядке [ст. 101](#) и [101.4](#) Налогового кодекса РФ (решений, принятых по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки, и решений, принятых в ходе производства по делу о предусмотренных Налоговым кодексом РФ налоговых правонарушениях). В случае приложения к жалобе документов, которые не были представлены заявителем в налоговый орган при принятии последним решения, заявитель должен пояснить причины, по которым невозможно было своевременное представление таких документов налоговому органу ([п. 4 ст. 140](#) Налогового кодекса РФ). Пояснения могут быть изложены либо в тексте самой жалобе, либо в сопроводительном письме к документам. В противном случае указанные документы могут быть не рассмотрены вышестоящим налоговым органом.

Статья 139.3. Оставление жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения

Комментарий к [статье 139.3](#)

Установленные в комментируемой [статье](#) основания оставления жалобы без рассмотрения, порядок и последствия принятия такого решения распространяются также и на апелляционные жалобы, посредством которых обжалуются не вступившие в силу решения налогового органа, вынесенные по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок.

Решение об оставлении жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения принимается вышестоящим налоговым органом при наличии оснований, установленных [п. 1 комментируемой статьи](#). При этом установлен исчерпывающий перечень таких оснований.

Согласно [п. 1 и 4 ст. 139.1](#) жалоба (апелляционная жалоба) должна быть подписана подателем жалобы или его представителем. В случае, если жалоба подписывается представителем заинтересованного лица, к жалобе должны быть приложены документы, подтверждающие полномочия представителя. При формулировании корреспондирующего с приведенными нормами основания оставления жалобы без рассмотрения законодатель внес существенные уточнения в требования к оформлению полномочий представителя заинтересованного лица. В документах, подтверждающих полномочия представителя, должно быть оговорено право представителя на подписание жалобы (апелляционной жалобы). Материалами судебной практики уже подтверждена правомерность оставления жалобы без рассмотрения при отсутствии у представителя заявителя полномочия на подписание жалобы (см. [Постановление](#) Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.09.2014 по делу N А32-35886/2013 <359>).

<359> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Жалоба (апелляционная жалоба) должна быть подана с соблюдением установленных сроков. Подача жалобы и апелляционной жалобы за пределами установленных сроков влечет различные последствия.

Пропуск срока на подачу жалобы при отсутствии ходатайства о восстановлении пропущенного срока является самостоятельным и достаточным основанием для оставления вышестоящим налоговым органом жалобы без рассмотрения ([подп. 2 п. 1 комментируемой статьи](#)). Право заявителя жалобы ходатайствовать о восстановлении пропущенного срока установлено [п. 2 ст. 139](#) Налогового кодекса РФ. Принятие решения о восстановлении пропущенного срока осуществляется по усмотрению вышестоящего налогового органа, в случае если причины пропуска срока будут признаны уважительными. Отказ в восстановлении пропущенного срока является также основанием для оставления жалобы без рассмотрения.

Подача апелляционной жалобы за пределами установленного срока не является основанием для оставления такой жалобы без рассмотрения. Действие [подп. 2 п. 1 комментируемой статьи](#) не распространяется на апелляционные жалобы ([п. 4 ст. 139.3](#)). Полагаем, что в таком случае поданная заявителем апелляционная жалоба должна быть рассмотрена вышестоящим налоговым органом как жалоба на вступивший в силу ненормативный акт налогового органа.

[Пунктом 7 ст. 138](#) Налогового кодекса РФ предусмотрено право заявителя жалобы (апелляционной жалобы) на ее отзыв в полном объеме или в части. Отзыв жалобы или апелляционной жалобы является основанием для оставления вышестоящим налоговым органом жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения. Отзыв жалобы лишает заинтересованное лицо права подать повторную жалобу по тем же основаниям.

Самостоятельным основанием для оставления жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения является повторная подача жалобы по тем же основаниям. Повторно по тому же основанию можно обратиться с жалобой в случае оставления первоначальной жалобы без рассмотрения. Исключения из этого правила



составляют случаи, когда первоначальная жалоба была отозвана заявителем, а также случаи, когда жалоба признается жалобой, поданной по тем же основаниям.

Вышестоящий налоговый орган принимает решение об оставлении жалобы без рассмотрения в полном объеме, а в случае отзыва заявителем жалобы в определенной части - решение об оставлении без рассмотрения жалобы в соответствующей части.

Решение об оставлении жалобы без рассмотрения должно быть принято вышестоящим налоговым органом в течение пяти дней со дня получения жалобы или заявления об отзыве жалобы полностью или в части. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Для своевременного принятия решений по жалобам (апелляционным жалобам) с учетом того, что жалобы подаются через налоговый орган, вынесший обжалуемый ненормативный акт, совершивший обжалуемой действие или допустивший бездействие, ФНС России рекомендует <360> следующий порядок взаимодействия структурных подразделений налоговых органов.

-----  
<360> [Письмо](#) ФНС России от 26.12.2013 N СА-4-9/23437@ "Рекомендации о порядке взаимодействия налоговых органов и их структурных подразделений" // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Подразделение досудебного урегулирования налоговых споров в течение трех рабочих дней со дня поступления жалобы в налоговый орган устанавливает, имеются ли обстоятельства для оставления жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения. Информация о наличии таких обстоятельств и позиция по ним сообщается вышестоящему налоговому органу в сопроводительном письме одновременно с направлением жалобы (апелляционной жалобы) со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

В случае оставления жалобы без рассмотрения процедура досудебного урегулирования спора не может быть признана соблюденной, так как жалоба (апелляционная жалоба) не была рассмотрена вышестоящим налоговым органом по существу.

Решение об оставлении жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения является по своему содержанию ненормативным актом налогового органа и может быть самостоятельным объектом обжалования.

## Глава 20. РАССМОТРЕНИЕ ЖАЛОБЫ И ПРИНЯТИЕ РЕШЕНИЯ ПО НЕЙ

### Статья 140. Рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы)

#### Комментарий к [статье 140](#)

Установленный в комментируемой [статье](#) порядок распространяется как на рассмотрение жалоб, предметом которых являются вступившие в силу ненормативные акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, так и на рассмотрение апелляционных жалоб, посредством которых обжалуются не вступившие в силу решения налогового органа, вынесенные по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок.

В [пункте 1 комментируемой статьи](#) закрепляется право лица, подавшего жалобу в вышестоящий налоговый орган, представлять документы в подтверждение своих доводов вплоть до вынесения решения по жалобе (апелляционной жалобе). Такой подход был поддержан Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ, который указал, что "сбор и раскрытие доказательств осуществляется как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения налогового спора" ([п. 74 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57](#)).

[Пункт 4 комментируемой статьи](#) содержит специальное условие применительно к представлению дополнительных документов при подаче и рассмотрении жалобы на решения, вынесенные в порядке [ст. 101](#) и [101.4](#) Налогового кодекса РФ (решения, принимаемые по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок, и решения, принимаемые в ходе производства по делу о налоговых правонарушениях). Представление дополнительных документов в этих случаях должно сопровождаться письменными пояснениями причин, препятствовавших заявителю жалобы представить такие документы при рассмотрении соответственно материалов налоговой проверки или акта, которым зафиксированы факты, свидетельствующие о совершении налогового правонарушения.

При рассмотрении жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящий налоговый орган рассматривает также:

- документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), представленные вместе с жалобой;
- дополнительные документы, представленные в вышестоящий налоговый орган в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы);

- материалы, переданные нижестоящим налоговым органом.

Кроме того, в соответствии с Рекомендациями о порядке взаимодействия налоговых органов и их структурных подразделений, направленными [письмом](#) ФНС России от 26.12.2013 N СА-4-9/23437@ <361>, нижестоящий налоговый орган готовит и представляет вышестоящему налоговому органу заключение по жалобе. В заключении должна быть обоснована позиция налогового органа по каждому доводу жалобы со ссылкой на имеющиеся у налогового органа документы, со ссылками на письма ФНС России, письменные разъяснения Минфина России и судебную практику. При необходимости подразделение досудебного урегулирования налоговых споров нижестоящего налогового органа запрашивает заключение по жалобе у иных структурных подразделений налогового органа. Рекомендациями предусмотрено также получение в необходимых случаях подразделением досудебного урегулирования налоговых споров вышестоящего налогового органа заключения по жалобе у иных структурных подразделений налогового органа. Очевидно, что заключения, подготавливаемые структурными подразделениями налоговых органов, также рассматриваются вместе с жалобой и документами, представленными заявителем.

<361> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящим налоговым органом осуществляется в соответствии с Налоговым [кодексом](#) РФ без участия подателя жалобы или его представителя. Вопрос о праве присутствия налогоплательщика при рассмотрении жалобы является одним из ключевых спорных моментов в процедуре досудебного рассмотрения налоговых споров.

С одной стороны, значительная часть жалоб основывается на аргументах и доказательствах, которые уже излагались в возражениях по актам налоговых проверок и исследовались при рассмотрении материалов налоговых проверок <362>. Целесообразность повторного исследования доказательств в присутствии налогоплательщика, не заявившего новых доводов и не представившего при подаче жалобы дополнительных документов, сомнительна. Кроме того, участие заинтересованного лица в рассмотрении жалобы (апелляционной жалобы) приведет к увеличению сроков досудебного урегулирования налогового спора.

<362> См. подробнее: Хаванова И.А. [Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование](#) / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2013. 184 с. // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

С другой стороны, как справедливо отмечает И.А. Хаванова, эффективным может быть участие заявителя в рассмотрении жалобы на действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов, а также если при проверке жалобы установлены иные обстоятельства налогового спора на основании дополнительных документов, представленных лицом, подавшим жалобу <363>. А.В. Демин указывает, что "у налогоплательщика может присутствовать законный интерес участвовать в рассмотрении его апелляционной жалобы и поэтому он вправе ходатайствовать о предоставлении ему такой возможности" <364>.

<363> [Там же](#).

<364> Демин А.В. [Апелляционная жалоба в налоговом процессе](#) // КонсультантПлюс. 2009.

В поддержку своей позиции автор приводит состоявшееся судебное решение, в котором рассмотрение апелляционной жалобы без участия налогоплательщика, заявившего надлежащее ходатайство, признается нарушением процедуры принятия решения, затрагивающим право налогоплательщика на свою защиту ([Постановление](#) ФАС Поволжского округа от 02.02.2009 по делу N А12-10757/2008 <365>).

<365> Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

В соответствии с [Концепцией](#) развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов России на 2013 - 2018 годы, утвержденной Приказом ФНС России от 13.02.2013 N ММВ-7-9/78@ <366>, предполагается разработка дифференцированных механизмов разрешения налоговых споров (в зависимости от стадии, универсальный и упрощенный порядок, мировое соглашение и т.д.). Возможно, при дальнейшей детализации порядка досудебного разрешения налоговых споров будут установлены отдельные процедуры, допускающие участие заявителя в рассмотрении его жалобы. Также Концепция предусматривает развитие интернет-сервисов, которые позволят налогоплательщику участвовать в рассмотрении жалоб с использованием конференцсвязи.

<366> Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

При принятии решения по жалобе (апелляционной жалобе) вышестоящий налоговый орган действует в

пределах полномочий, указанных в комментируемой статье. В [пункте 3 комментируемой статьи](#) установлен исчерпывающий перечень решений по жалобе (апелляционной жалобе), которые может принять вышестоящий налоговый орган.

Жалоба (апелляционная жалоба) может быть оставлена без удовлетворения.

Акт налогового органа ненормативного характера по итогам рассмотрения жалобы может быть отменен. Полностью или в части может быть отменено обжалованное заявителем решение налогового органа. В названных случаях новое решение вышестоящий налоговый орган не принимает. Однако в решении, предусматривающем отмену акта налогового органа ненормативного характера или отмену полностью или в части решения налогового органа, вышестоящий налоговый орган указывает обстоятельства, послужившие основаниями для отмены ненормативного акта или решения налогового органа, а также указывает, в какой части решение налогового органа отменено.

Вышестоящий налоговый орган вправе отменить решение налогового органа полностью и принять по делу новое решение. Принимая новое решение, вышестоящий налоговый орган не вправе принимать решение о взыскании дополнительных налоговых платежей. Иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации права на обжалование [<367>](#).

[<367>](#) [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 28.07.2009 N 5172/09 // Вестник ВАС РФ. 2009. N 11.

Аналогичная позиция была высказана в [Постановлении](#) от 30.07.2013 N 57 [<368>](#) Пленумом ВАС РФ, который указал, что принятие по итогам рассмотрения жалобы решения о дополнительном взыскании с заявителя сумм налога, пени, штрафа фактически означало бы осуществление контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной [п. 10 ст. 89](#) Налогового кодекса РФ. В то же время вышестоящий налоговый орган вправе дополнить и (или) изменить приведенное в обжалуемом решении правовое обоснование взыскания сумм налогов, пеней, штрафов, исправить арифметические ошибки, опечатки ([п. 81](#)).

[<368>](#) Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

В случае отмены вышестоящим налоговым органом решения налогового органа полностью или в части структурное подразделение налогового органа, составившее отмененный ненормативный акт, уведомляет подразделения досудебного урегулирования налоговых споров и урегулирования задолженности об уточненных налоговых обязательствах лица с учетом решения вышестоящего налогового органа [<369>](#).

[<369>](#) См.: [письмо](#) ФНС России от 26.12.2013 N СА-4-9/23437@ "Рекомендации о порядке взаимодействия налоговых органов и их структурных подразделений" // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

При признании действия или бездействия должностных лиц налоговых органов незаконным вышестоящий налоговый орган выносит решение по существу, которым он вправе обязать соответствующих должностных лиц отказаться от совершения незаконных действий либо совершить необходимые действия.

[Пункт 5 комментируемой статьи](#) регламентирует полномочия вышестоящего налогового органа, если в результате рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) будет установлено нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, установленных [ст. 101](#) Налогового кодекса РФ, или процедуры рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля, установленных [ст. 101.4](#) Налогового кодекса РФ.

В обоих случаях решения налогового органа подлежат отмене. Вышестоящий налоговый орган обязан заново рассмотреть материалы налоговой проверки или материалы иных мероприятий налогового контроля, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы, и материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, в порядке, установленном соответственно [ст. 101](#) или [ст. 101.4](#) Налогового кодекса РФ. При рассмотрении жалобы подразделение досудебного урегулирования налоговых споров вышестоящего налогового органа обеспечивает уведомление лица о дате, времени и месте рассмотрения материалов проверки и устраняет иные нарушения, допущенные налоговым органом [<370>](#).

[<370>](#) См.: [письмо](#) ФНС России от 26.12.2013 N СА-4-9/23437@ "Рекомендации о порядке взаимодействия налоговых органов и их структурных подразделений" // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

По итогам такого рассмотрения вышестоящий налоговый орган должен вынести новое решение.

Основания для отмены решения нижестоящего налогового органа могут быть изложены непосредственно в новом решении вышестоящего налогового органа.

Перечень полномочий вышестоящего налогового органа по принятию решений по жалобам (апелляционным жалобам) является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит.

Налоговый кодекс РФ не предусматривает права вышестоящего налогового органа, рассматривающего жалобу налогоплательщика, после отмены оспариваемого акта направить его на новое рассмотрение в нижестоящий налоговый орган (п. 69 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57).

Содержание решения вышестоящего налогового органа Налоговым кодексом РФ не установлено. Такое решение является ненормативным актом налогового органа и может быть обжаловано по выбору заинтересованного лица в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд (п. 2 ст. 138 Налогового кодекса РФ).

Срок принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе (апелляционной жалобе) дифференцирован в зависимости от объекта обжалования.

Если объектом обжалования является решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности), вынесенное по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки, решение по жалобе (апелляционной жалобе) должно быть принято в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы). В отношении всех иных жалоб срок принятия решения по ним составляет пятнадцать дней со дня получения налоговым органом жалобы.

Указанные сроки могут быть продлены по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа: не более чем на один месяц - при обжаловании решений, вынесенных по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки, и не более чем на пятнадцать дней - по всем иным жалобам.

Решение налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия.

Пропуск срока на принятие решения по жалобе (апелляционной жалобе) не препятствует рассмотрению жалобы и не влечет недействительности решения, принятого вышестоящим налоговым органом по результатам ее рассмотрения <371>.

<371> [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 01.02.2011 N 13065/10 // Вестник ВАС РФ. 2011. N 5.

Согласно п. 2 ст. 138 Налогового кодекса РФ, если решение по жалобе (апелляционной жалобе) не принято вышестоящим налоговым органом в установленные сроки, акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке. Кроме того, заинтересованное лицо вправе обжаловать соответствующее бездействие налогового органа в установленном порядке.

Дополнительной гарантией своевременности рассмотрения вышестоящим налоговым органом жалоб (апелляционных жалоб) может стать последующее распределение судебных расходов с учетом ч. 1 ст. 111 АПК РФ. В случае нарушения сроков принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе) судебные расходы могут быть полностью или в части отнесены на налоговый орган независимо от результатов рассмотрения дела (п. 74) <372>.

<372> [Постановление](#) Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

Статья 141. Утратила силу. - Федеральный [закон](#) от 02.07.2013 N 153-ФЗ.

Статья 142. Рассмотрение жалоб, поданных в суд

Комментарий к [статье 142](#)

Заключительная [статья](#) первой части Налогового кодекса РФ для определения порядка рассмотрения в судах жалоб (исковых заявлений) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц отсылает к процессуальному законодательству, Гражданскому процессуальному кодексу РФ и Арбитражному процессуальному кодексу РФ.

При этом некоторая специфика рассмотрения налоговых споров в судах определена в Налоговом кодексе РФ. Прежде всего, речь идет об установлении порядка обжалования актов налоговых органов и подведомственности рассмотрения налоговых споров, например:

- определяется соотношение административного и судебного порядка обжалования (ст. 138 Налогового кодекса РФ);

- определяются налогоплательщики, с которых взыскание налога производится в судебном порядке, и



---

налогоплательщики, с которых налог, пени и штраф взыскиваются в бесспорном порядке (п. 2 ст. 45, ст. 46, 48 Налогового кодекса РФ);

- устанавливается подведомственность дела о взыскании налоговых санкций (ст. 105 Налогового кодекса РФ).

Кроме того, в Налоговом кодексе РФ определены некоторые сроки обращения в суд и порядок их исчисления. Так:

- уведомление о контролируемых налогоплательщиком иностранных компаниях может быть обжаловано налогоплательщиком в суде в течение трех месяцев с даты получения уведомления (п. 12 ст. 25.14 Налогового кодекса РФ);

- заявление о взыскании налога, сбора, пени и штрафа может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом (п. 3 ст. 46 Налогового кодекса РФ);

- исковое заявление в суд о возврате суммы излишне взысканного налога может быть подано в течение трех лет, считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога (п. 3 ст. 79 Налогового кодекса РФ).

В ряде статей Налогового кодекса РФ определены обстоятельства, которые надлежит выяснять суду при разрешении дела. Например:

- для признания лиц взаимозависимыми суд должен установить, могут ли отношения между этими лицами повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг) (п. 2 ст. 20 Налогового кодекса РФ);

- при определении рыночной цены товара (работ, услуг) суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в пунктах 4 - 11 ст. 40 Налогового кодекса РФ;

- нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности). К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения (п. 14 ст. 101 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, при рассмотрении в судах жалоб на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц следует учитывать особенности рассмотрения дел, установленные Налоговым кодексом РФ.

---