

**Комягин Дмитрий Львович,
проф. кафедры финансового права
Национального исследовательского
университета Высшая школа
экономики, доктор юридических наук**

**опубликовано в СПС Консультант
Плюс. Комментарии законодательства
2014**

Перечень сокращений:

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации

БК РФ – Бюджетный кодекс Российской Федерации

ЕврАзЭС – Евразийский экономический союз

ТК ТС – таможенный кодекс Евразийского экономического союза

НДС – налог на добавленную стоимость

Глава 7 НК РФ Объекты налогообложения

Комментарий к ст. 38 Объект налогообложения

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, 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 её 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 и 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, их возникновение, переход, прекращение и ограничение, подлежат государственной регистрации уполномоченными органами в соответствии с Федеральным законом от 21.07.1997 № 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 № 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 выдачу 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 отношениям¹. 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.

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. № 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,

¹ Базулин Ю. В. Происхождение и природа денег – СПб. 2008. С. 31

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 № 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле".

Ценные бумаги, как объекты гражданских прав, являются имуществом и также, как 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, представляют 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. № 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). Право требования по ордерной ценной бумаге обладает её 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. № 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 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах». Особенности эмиссии и обращения государственных ценных бумаг установлены Федеральным законом от 29 июля 1998 года № 136-ФЗ «Об особенностях эмиссии и обращения государственных и муниципальных ценных бумаг» и рядом других законов, например, Федеральным законом от 12 июля 1999 года № 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 № 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 № 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 № 242-ст (утратило силу), также определял товар как любую вещь, не ограниченную в обороте, свободно отчуждаемую 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 № 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 № 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 № 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 деятельность, работа (а также услуга) уже не может рассматриваться в качестве товара, и отделена от него. Материальный результат выполненный работы может выражаться не только в создании

некоей вещи (например, постройке здания, сооружения), но и в улучшении её 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 № 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 выподнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

Комментарий к статье 39 «Реализация товаров, работ или услуг»

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 ещё 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 её 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 сторону (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 ренты (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 № 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 № ГД-4-3/9367@ «О порядке исчисления НДС при передаче имущества в счёт 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 № 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 № 13216/07 по делу № Ф73-11007/2006-19).

В том случае, если обмен имуществом (товарами) производит учреждение в отношении имущества, закрепленного за ним на праве оперативного управления, объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость не возникает (постановление Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 года № 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 № 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 № 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, связанных 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 № 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".

9) 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 № 1541/13 по делу N A13-16621/2011).

Комментарий к ст. 40 Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения

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 оффшорных 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 № 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 № 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 даёт 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 не взаимозависимыми 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 № 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. № 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 № 422-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. № 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 29 декабря 2009 года № 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 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», розничные рынки, правоотношения на которых регулируются Федеральным законом от 30 декабря 2006 года № 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 № 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 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.

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, закреплено в ст. 22 Федерального закона от 5 апреля 2013 года № 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 товаром относится нефть, добываемая в разных регионах Российской Федерации, ввиду наличия транспортных путей для её перемещения (определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 5 сентября 2012 года № 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 не взаимозависимыми лицами.

Для определения цены по сделке между взаимозависимыми лицами приняты специальные правила, установленные в разделе V.1. НК РФ «Взаимозависимые лиц, 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)².

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

² Дёмин А. В. Налоговое право России: учебное пособие – Красноярск. 2006.

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 № 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 ранках), а также котировки Минфина России по государственным 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, опубликовываемая 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 № 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 № 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 № 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 № 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 государственным 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. № 147-ФЗ "О естественных

монополиях". Выразаться такое регулирование может в определении (установлении) цен (тарифов) или их предельного уровня.

В соответствии со ст. 20 Федерального закона от 26 марта 2003 года № 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 № 239 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)» утверждены перечни продукции производственно – технического назначения и товаров народного потребления, на которые государственное регулирование цен осуществляет 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 № 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 не применим 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 № 13860/03 указал, что при реализации акций «расчетная цена определяется в целях её 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 её 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 № 10-66/пз-н).

Комментарий к 41 НК РФ Принципы определения доходов

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 учёта приказом Минфина России от 9 ноября 2006 года № 07-05-06/268 установлено, что объект основных средств может быть списан с бухгалтерского учёта 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 № 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 налогообложения 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, 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 понятие специальное, которое включается в более общее понятие дохода.

Ст. 208 и 247 НК РФ раскрывают содержание понятий дохода физического лица, которые могут быть получены от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации, и прибыли, как объекта налогообложения.

Экономической выгодой (объектом налогообложения налогом на прибыль) не являются: экономия на процентах за пользование заёмными денежными средствами и иная выгода, полученная от беспроцентных займов (например, см. постановление Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 6 января 2012 года № 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 № 4357/12).

Объектом налогообложения могут 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.

Комментарий к ст. 42 Доходы от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации

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 учёте 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

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 является открытыми, доходами физического лица признаются и иные суммы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления деятельности в Российской Федерации или за её 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 налогообложения 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 установлен 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 постоянно 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 № 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 налогообложения налогом на доходы физических лиц, в случае неопределённости, отнесение доходов к полученным от источников в Российской Федерации или за её 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 отнесения источника того или иного дохода к находящемуся в Российской Федерации или за её пределами, как правило, на основании обращения налогового агента, на 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.

Комментарий к ст. 43 Дивиденды и проценты

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 объёме.

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 учитываются как объект налогообложения по налогу на прибыль организаций или по налогу на доходы физических лиц.

В федеральных законах от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" и от 8 мая 1996 г. № 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 вклада 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, получаемой иностранной организацией в результате распределения в её пользу прибыли или имущества организаций, 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 заключённых 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 № 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.

Список принятых сокращений:

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации

ГПК РФ – Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации

АПК РФ – Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации

БК РФ – Бюджетный кодекс Российской Федерации

ЕврАзЭС – Евразийский экономический союз

ТК ТС – таможенный кодекс Евразийского экономического союза

НДС – налог на добавленную стоимость

КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации

ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации

Комментарий к главе 8 НК РФ

Статья 44. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога или сбора

Комментарий к ст. 44 НК РФ

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. № 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) производится 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 неуплаченную 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 не уплаченной суммы налогов и сборов, а также пени и штрафов (ст. 51 НК РФ);

- банк наделён правом беспорочного списания со счёта 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 отдельно 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 определён 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, ещё не означает возникновение 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, подчиняется 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 её правопреемнику.

Моментом исполнения обязанности по уплате налога и сбора, согласно позиции Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ), является фактически произошедшее 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 № 240 – 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 урегулирован 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);

- со дня 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;

- со дня 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;

- со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если на него возложена такая обязанность;

- со дня 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 № 269-ФЗ «Об

упрощённом 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 № 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 № 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. № 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 № 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 юридического лица 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, к 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 ко взысканию и её 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;

- вынесения 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 трёх 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 № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", а также Федеральный закон от 25 февраля 1999 года № 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 введён 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 трёх 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 ко взысканию

задолженности по налогам и сборам, которая, согласно ст. 134 федерального закона от 26 октября 2002 года № 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 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 ст. 45 НК РФ

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 её 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.

Исполнению 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 № 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 первого 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 № 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 неперенных 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 № 784/13). Под соответствующим счетом Федерального казначейства здесь имеется ввиду 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 неуплаченную 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 не уплаченной 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. № 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 её 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 № 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 № 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 № 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 является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом направляется 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. № 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 № 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 № 2711 "Об утверждении формы требования об уплате таможенных платежей".

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в постановлении от 29 марта 2005 № 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, в 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 счёт;

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 № 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 № 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 налоговым органом юридической квалификации

сделки, совершенной налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика, также установлен запрет на беспорное (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. № 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 № 240- 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);

- с момента 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);

- со дня 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;

- со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

- со дня удержания сумм налога налоговым агентом из денежных средств налогоплательщика;

- со дня 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 № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами», когда не требуется предоставления документов о видах и источниках доходов).

Помимо налогового органа, решение о зачёте 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 № 138-О, определение от 10 января 2002 г. № 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 несёт 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 № 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 (бездействия), 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. Этот, в частности, случаи:

- отзыва налогоплательщиком или возврата банком неисполненного платежного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

- отзыва налогоплательщиком – организацией, которой 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 неперечисление 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 № 784/13).

Исполнение обязанности по уплате налога и сбора надлежащим образом раскрыто постановлением ВАС РФ от 18 декабря 2001 г. № 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. № 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 № 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 № 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. 15-156 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. № 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 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.

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 № 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. № 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. № 65н).

Другой особенностью поручения на перечисления налогов является указание кода общероссийского классификатора объектов административно

– территориального деления (ОКАТО), которые разработаны во исполнение постановления Правительства Российской Федерации от 10 ноября 2003 г. № 677.

Согласно п. 7 ст. 45 НК РФ, ошибка в пручении, 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.

Ошибками, не влекущими 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. № СА-4-7/23263 «О направлении обзора практики рассмотрения налоговых споров Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Верховным Судом Российской Федерации и толкование норм законодательства о налогах и сборах содержащееся 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 ст. 46 НК РФ

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 распространяются равным образом на отношения, связанные как со взысканием налогов, так и со 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 № 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 № 138-О, определение от 10 января 2002 г. № 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 непо перечисленных 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 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 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 № 395-1 «О банках и банковской деятельности», федеральный закон от 27 июня 2011 года № 161-ФЗ «О национальной платежной системе», федеральный закон от 10 июля 2002 № 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 № 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 19 июня 2012 г. № 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. № 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 отдельный учет денежных средств, переданных каждым участником договора инвестиционного товарищества, находящихся 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. № 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. № 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 не исполненных 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. № 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), открытом 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. № 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. № 221. Согласно указанным Правилам, заказные письма является 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 № 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 № 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 пять 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 составления, рассмотрения и утверждения 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 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 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 № 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 не исполненных 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. № 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. № 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" установлено, что рубль является официальной денежной единицей (валютой) Российской Федерации, то есть представляют 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 при отсутствии 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 выплатить 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 учёта 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 НК РФ

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. № 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. № 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 судебному приставу-исполнителю 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 счёт 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, установленном 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 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. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве», к исполнительным документам. Согласно позиции ВАС РФ, изложенной в постановлении Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 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 счёт 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. № 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 со 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 учёте, оценке и распоряжении имуществом, обращенным в собственность государства, утверждено постановлением Правительства РФ от 29 мая 2003 г. № 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 № 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 счёт имущества 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 обратить взыскание 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. № 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 обращения 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 № 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 у организации, в отношении которой возбуждено дело о несостоятельности (банкротстве). В этом случае согласно ст. 2 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 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 № 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 коррупционным риском.

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. 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 № 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 со 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 пени. 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 со 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 № 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; обращения 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 НК РФ

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 № 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.

Взыскания 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 персонализированных 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 3 000 рублей. Указанная сумма периодически корректируется в связи с ростом потребительских цен и показателями инфляции.

2. Согласно п. 2 комментируемой статьи, заявление о взыскании подается налоговыми и таможенными 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 3 000 рублей, налоговый или таможенный орган получает право обращения в суд о взыскании совокупной суммы по всем выставленным требованиям в течение в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3 000 рублей.

Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, не превысила 3 000 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 3 000 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 № 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 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 таким образом, 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 № 1-ФКЗ "О судах общей юрисдикции в Российской Федерации", относятся федеральные суды общей юрисдикции и суды общей юрисдикции субъектов Российской Федерации, то есть мировые судьи.

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).

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. № 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, сбора, пеней, штрафов за счёт 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 обращения 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 № 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 коррупционным риском.

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. 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 ст. 49 НК РФ:

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 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 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 № 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 её 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, меры принудительного взыскания 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. № ВАС-1238/13 по делу № А29-4446/201, от 20 февраля 2013 № ВАС-917/13 по делу № 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 отвечает по обязательствам юридического лица.

Таким образом, содержание комментируемой статьей входит в противоречие с содержанием ГК РФ. Это противоречие было предметом рассмотрения Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 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, установленных 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 № 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) его учредителей, которые имеют право давать обязательные для общества указания (ст. 3 федерального закона от 26 декабря 1995 № 208-ФЗ "Об акционерных обществах", ст. 3 федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 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 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 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. т. 134 федерального закона от 26 октября 2002 года № 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 выплата 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 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 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 № 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 № 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 ст. 50 НК РФ

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. № 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 № 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 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», государственная регистрация осуществляется уполномоченным Правительством РФ федеральным исполнительным органом власти.

Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 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. № 329, возложены на Минфин России.

Приказом Минфина России от 23 ноября 2011 г. № 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. № 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 их 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. № 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 № 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. № 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. № 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. № 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. № 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 правопродшественника, 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 № 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. № 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. № 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 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 № 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 № 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 ст. 51 НК РФ

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), производится 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 неуплаченную 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 не уплаченной 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. Органы 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, уполномоченным 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, а также федеральным законом от 24 апреля 2008 года № 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 представляет в орган опеки и попечительства отчет в письменной форме за предыдущий год о хранении, об 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 ст. 52 НК РФ

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 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. 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 заполняет 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 полномочия 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 ст. 21 НК РФ)

Как отметил Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в постановлении от 29 марта 2005 № 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 регулируется 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 Федерально 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 № 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 направляет 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. № 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. № 221. Согласно указанным Правилам, заказные письма является одной из категорий почтовых отправлений, 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 правила 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 ст. 53 НК РФ.

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 самоходных 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 Республике 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 характеристики 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 № 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 ст. 54 НК РФ.

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 учёта, в которых содержатся данные об объектах налогообложения, содержится в ст. 10 федерального закона от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте». В регистрах бухгалтерского учета регистрируются и накапливаются данные из первичных учетных документов. При ведении регистров бухгалтерского учёта 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. № 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. № 94н утверждены План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции 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. № 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. № 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 (не отражения) 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 № 160н.

Согласно указанному стандарту под ошибками предыдущих периодов понимаются пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периодов, 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 ожидаться 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. № 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 № 86н, Министерства Российской Федерации по налогам и сборам № 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 НК РФ

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 иных целей.

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 № 107-ФЗ "Об исчислении времени" и Федеральным законом от 26.06.2008 № 102-ФЗ "Об обеспечении единства измерений". Согласно указанным законам, в Российской Федерации принят григорианский календарь, который представляет собой систему исчисления времени, которая основана 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 № 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 путём 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 её государственной регистрации, которая представляет собой акт 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 № 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 2002 г. № 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. 348.18, 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 № 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 № 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 особенным 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 ст. 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 регламентирует 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 № 5-П, от 28 марта 2000 года № 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 № 162-О, от 7 февраля 2002 года № 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 05 июля 2011 № 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 индивидуального характера;

- 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, установленном 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 отказ от ее использования в этом периоде (постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 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 ст. 57 НК РФ

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 № 107-ФЗ "Об исчислении времени" и Федеральным законом от 26.06.2008 № 102-ФЗ "Об обеспечении единства измерений". Согласно указанным законам, в Российской Федерации принят григорианский календарь, который представляет собой система исчисления времени, которая основана 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 ввиду, 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 № 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 НК РФ

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 № 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 № 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, подлежавших 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 подлежит 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 № 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 предоставления в банк платежного поручения на списание налога он считается уплаченным, а списанная сумма именуется не зачисленным 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 идёт 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 налогоплательщики (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 № КЕ-37-1/1960@, Сбербанк России № 10-1959 от 20.05.2010 "О внесении изменений в письмо МНС России и Сбербанк России от 10.09.2001 № ФС-8-10/1199/04-5198" введены бланки платежных документов: форма № ПД (налог), форма № 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 № ПД (налог), № 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. № 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 ко взысканию недоимки и пени, в этом же порядке может быть признан безнадежным ко 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 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 ко 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) ликвидации 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) признания банкротом индивидуального предпринимателя в соответствии с Федеральным законом от 26 октября 2002 года № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" - в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества должника;

3) смерти физического лица или объявления 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) принятия 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) вынесения 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 № 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:

ее 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. № 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 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.

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 ко 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 № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", а также Федеральный закон от 25 февраля 1999 года № 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 введён мораторий, то 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 трёх 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 ко взысканию задолженности по налогам и сборам, которая относится, в соответствии со ст. 134 федерального закона от 26 октября 2002 года № 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. т. 134 федерального закона от 26 октября 2002 года № 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 выплата 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 ко 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. № 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 № 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, которые 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 трёх 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. № 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 № 10534/12).

Аналогично в постановлении ФАС Московского округа от 1 октября 2012 г. по делу № А40-12109/12-99-58 указано, что поскольку подпункт 4 пункта 1 статьи 59 НК РФ и Приказ ФНС России от 19.08.2010 № ЯК-7-8/393@ требуют для вынесения решения о признании недоимки, пеней и штрафов безнадежными ко 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.

Постановлением ВАС РФ от 1 сентября 2009 г. № 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 ко взысканию. Данная позиция подтверждается постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 декабря 2012 г. № 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 № 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 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.

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. № ЯК-7-8/393@.

Признание безнадежной к взысканию и списание задолженности по уплате таможенных платежей (недоимка), пеням, процентам урегулировано ст. 160 федерального закона от 27 ноября 2010 № 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 (недоимка), пеней, процентов, признанной безнадежной к взысканию, и Перечень документов, подтверждающих обстоятельства признания

задолженности по уплате таможенных платежей (недоимка), пеней, процентов безнадежной к взысканию, утверждены приказом Федеральной таможенной службы от 27 мая 2011 г. № 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 ст. 60 НК РФ

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);

- с момента отражения на лицевом счете государственного или муниципального учреждения, открытом в органе Федерального казначейства, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему;

- со дня 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;

- со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

- со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена на налогового агента;

- со дня 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 № 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 форме. В частности, предъявление налогоплательщиком в банк поручения на перечисление в бюджетную систему и беспорное списание недоимки по налогу на основании инкассового поручения налогового органа соответствуют 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 № 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 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» и федеральный закон от 10 июля 2002 № 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, ими 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 № 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. № 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. № 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 № 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. № 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. № 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. № 65н).

Другой особенностью поручения на перечисления налогов является указание кода общероссийского классификатора объектов административно – территориального деления (ОКАТО), которые разработаны во исполнение постановления Правительства Российской Федерации от 10 ноября 2003 г. №

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 указывает 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 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 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 № 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 выплатам 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 учёта 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. № 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. № 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. № 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), то 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 № 138-О, определение от 10 января 2002 г. № 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 несёт 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 № 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 не перечисленных 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 не перечисления 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 № ММВ-7-2/520@ "Об утверждён Порядок 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, статьями 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 не перечисление (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 не зачисленным 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 идёт 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.