
Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)
Юридический институт
Магистратура

УДК 343.985

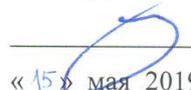
Павлович Анастасия Андреевна
СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание степени магистра
по направлению подготовки
40.04.01 – «Юриспруденция»

Руководитель ВКР

к.ю.н., доцент

 Кузнецов С.С.

«15» мая 2019 года.

Автор работы

 Павлович А.А.

Томск – 2019

Оглавление

Введение	3
1. Общая характеристика субъекта налогового права в Российской Федерации	7
1.1. Определение субъекта налогового права	7
2. Налоговая правосубъектность в Российской Федерации.....	13
2.1. Понятие налоговой правосубъектности.....	13
2.2. Особенности налоговой правосубъектности.....	15
3. Виды субъектов налогового права в Российской Федерации.....	26
3.1. Основные виды субъектов налогового права.....	26
3.2. Факультативные виды субъектов налогового права	55
Представители субъектов налогового права	55
Заключение.....	66
Список используемых источников и литературы.....	69

Введение

Актуальность темы исследования. Важность проблемы определения субъектов налогового права нельзя недооценивать. В современном мире из-за несовершенного и динамично развивающегося законодательства о налогах и сборах никто не застрахован от ошибок и споров, возникающих из-за отсутствия единой трактовки одних и тех же вопросов с точки зрения противоположных интересов.

Налоги признаются необходимыми условиями существования и функционирования государства. Государство имеет право требовать уплаты налогов, а налогоплательщики – граждане обязаны платить налоги. Эти права и обязанности объединены между собой и обусловлены фактом существования государства, а также фактом объединения граждан в Государственный Союз для достижения общих целей.

Исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных законодательством, и зависит от налогоплательщиков, которые обязаны отчуждать часть своего имущества в виде налогов в пользу государства. Налогоплательщик в соответствии с налоговым законодательством обязуется исполнить обязательство по уплате налога.

Одна из основных тем налоговой и юридической науки - "субъекты налогового права". В диссертации представлены мною предпринята попытка раскрыть эту тему с точки зрения признания формирующейся отраслевой самостоятельности налогового права. Обоснованность такого подхода подтверждается спецификой отраслевой налоговой правосубъектности. Отраслевая правосубъектность является основой метода правового регулирования, так как определяет круг лиц, способных находиться в определенных сферах отношений.

Предмет представленная работа ограничивается изучением лишь некоторых актуальных проблем, возникших в процессе возникновения, изменения и прекращения налоговых отношений.

Цели и задачи исследования. Основной целью данной магистерской диссертации является комплексный, теоретический анализ общей доктриной лиц в налоговом праве Российской Федерации, а также изучение актуальных проблем Института субъектов налогового права, в том числе изучение видов субъектов налогового права, поиска убедительных доказательств необходимости дальнейшего изучения и развития данного института, как на теоретическом уровне.

Цель исследования обусловила постановку и разрешение следующего комплекса задач:

- изучить и выявить различные научные подходы к определению субъектов налогового права, а также сформулировать единое определение субъекта;
- определить виды субъектов налогового права, которые будут рассмотрены в данной работе, а также изучить их особенности;
- рассмотреть понятие и особенности налоговой правосубъектности;
- выявить основных и факультативных субъектов налогового права.

Представленная работа содержит анализ юридической литературы, законодательства и судебной практики.

Методологическую основу диссертации формируют применение методов научного знания, в том числе методов эмпирического исследования (наблюдение, сравнение), методов теоретического исследования (дедукция и индукция, восхождение от абстрактного к конкретному), частных научных методов (функциональных, нормативных и др.). Использование этих методов позволило изучить как общие проблемы Института субъектов налогового права и проблемы определения налоговой правосубъектностью.

Теоретической основой работы явились труды ученых и специалистов в области общей теории права, административного, финансового права, а также налогового права: С.С.Алексеева, А.П. Алехина, Э.Аннерса, М.Е. Апеньшева, В.К. Бабаева, О.А. Березовой, А.В. Брызгалина, С.Н. Братуся, Д.В. Винницкого, Н.В. Витрука, Г.А. Гаджиева, И.А. Галагана, А.В. Гончарова, А.В.

Демина, А.Ф. Зелинского, И.И. Исаева, Ю.Г. Зуева, М.В. Карасевой, А.А. Кармолицкого, А.Н. Козырина, Г.А. Кригера, Ю.А. Крохиной, Р.В. Украинского, М.Х. Фарукшина, И.В. 5 Хаменушко, Н.И. Химичевой, И.С. Шаповалова, С.Д. Шаталова, Г.Ф. Шершеневича, М.Д. Шиндяпиной, Д.М. Щекина, Д.Л. Щура, И.И. Янжула и др.

Научная новизна диссертация определяется тем, что в ней исследуются малоизученные или непоследовательно решаемые теоретические проблемы в литературе, анализируется практика применения относительно недавно принятых норм Налогового кодекса Российской Федерации. Выявлены особенности субъектов налогового права как правового института налогового права.

В научной литературе и диссертациях многие теоретики пытались поставить ряд проблем, изучаемых в диссертации. Однако впервые в данной работе проводится комплексное исследование совокупности проблем.

Практическая значимость исследования. Сформулированные в работе выводы и предложения могут быть использованы при разработке законопроектов с целью восполнения пробелов и устранения существующих противоречий. Результаты диссертационного исследования могут быть использованы при подготовке методических и учебных пособий по курсу "финансовое право" и специальным курсам "Налоговое право".

Структура диссертации. Магистерская диссертация включает в себя введение, три главы, заключение, список использованных источников и научной литературы.

На защиту выносятся следующие научные положения, в которых нашла отражение новизна исследования:

1. Появление в законодательстве о налогах и сборах РФ общего института, который рассматривает вопросы налоговой правосубъектности.
2. Субъектами налогового права в Российской Федерации признаются физические и юридические лица, которые способны участвовать в налоговых отношениях, а также, выступать как носители налоговых прав и

обязанностей, которые предусмотрены законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, нормативными актами органов местного самоуправления, международно-правовыми актами.

3. Налоговая правосубъектность - это закрепленная нормами налогового права способность быть носителем юридических прав и обязанностей в сфере организационно-имущественных и организационных отношений по установлению, введению и уплате налогов и сборов в пользу государства (РФ, субъектов РФ) и (или) муниципальных образований в целях финансового обеспечения решения общественных задач.

4. Помимо общих признаков, налоговая правосубъектность имеет ряд характерных особенностей.

5. Основными видами субъектов налогового права в РФ являются: физические лица (граждане, иностранные граждане, лица без гражданства); организации; государственные (муниципальные) органы.

1. Общая характеристика субъекта налогового права в Российской Федерации

1.1. Определение субъекта налогового права

В общей теории права понятие субъекта права не имеет обобщенной формулировки. Понятие многогранно и характеризуется различными подходами, поскольку существует множество российских правовых школ. Однако, есть общие черты, которые выделяют многие правоведы. К таковым относятся две главные характеристики субъекта права: возможность участия в правоотношениях и фактическое участие в них. Из этого следует, что понятие «субъект права» относится как к возможности, так и к реализации данных возможностей. В связи с этим, понятие «субъект права» является более ёмким по значению, чем понятие «субъект правоотношения».

Когда дело доходит до доходов и налогов, все доходы подлежат налогообложению. Доход переводится в валовой доход, а " валовой доход означает весь доход от любого источника."Валовой доход включает в себя такие пункты, как компенсация за услуги (заработной платы, гонораров, комиссионных и т. д.), доход от предпринимательской деятельности, заработанные проценты, арендная плата, роялти, полученные дивиденды, получение алиментов и раздельного содержания, рента или доход от страхования жизни и договоров дарения, пенсии, погашение долгов, бартерный доход, процент от пособий по социальному обеспечению, пособия по забастовке, больничный, доход в отношении умершего и доход от процентов в имуществе или трасте. Даже доходы, полученные от незаконной деятельности, облагаются налогом.

Налоговое законодательство также различает данные понятия. Субъектом налогового права признается лицо, которое обладает установленной законом правосубъектностью, а именно правом быть участником налоговых правоотношений. Субъектом налогового правоотношения признается реальный

участник налоговых правоотношений. Такой статус содержит в себе правовую характеристику. Следовательно, при вступлении в налоговые правоотношения субъект налогового права осваивает новые качества, которые позволяют ему стать участником налогового правоотношения.

Субъект налогового права при выполнении предписаний, закрепленных в нормах налогового права, становится участником налогового правоотношения. Участники налоговых правоотношений обязаны осуществлять свои действия в соответствии с налоговым законодательством, в том числе, выполнять установленные законодательством требования, что в результате образует границы поведения, которые соответствуют целям и задачам налогообложения.

Лучший способ определить, какие формы дохода подлежат налогообложению, - это рассмотреть документацию, используемую для форм дохода. Например, формы дохода, которые подаются вашим работодателем и отправляются в ежегодно, показывают налогооблагаемый доход. Фактически, если вы использовали правильную сумму удержания, налоги уже были собраны для этого дохода, и вы больше ничего не будете должны.

Некоторые другие сложные источники дохода включают лотерейные призы, бонусы, прибыль от продажи определенной собственности, такой как дома и произведения искусства, и бизнес-льготы, такие как авиамилы, которые ваша работа позволяет вам использовать для личного отдыха. Кроме того, в любое время, когда долг прощается, прощенная сумма считается доходом и облагается налогом. Необлагаемый налогом доход включает в себя все, что считалось равномерной торговлей, обменом или бартером. Например, если вы обменяли свое годовалое автокресло на старую двойную коляску вашего друга, вы сделали равномерный обмен, который не облагается налогом.

Законодательство о налогах и сборах не закрепляет понятия субъекта налогового права, что приводит к отсутствию точности в определении участников налогового правоотношения. Прямой отсылкой к субъектам налогового права является статья 9 Налогового Кодекса Российской

Федерации¹, в которой перечислены участники таких отношений. Также данной теме посвящены второй и третий разделы НК РФ.

В статье 9 НК РФ определены участники налоговых отношений, такие как:

- налогоплательщики, плательщики сборов и страховых взносов, а именно физические лица и организации;
- налоговые агенты;
- налоговые органы;
- таможенные органы.

Исходя из статьи НК РФ, следует вывод о том, что данный перечень субъектов налогового права является исчерпывающим. Но, исходя из анализа других правовых норм НК РФ, существуют и иные субъекты, которые не поименованы в статье 9 НК РФ. К таким субъектам налогового права относятся банки, которые осуществляют обязанности по исполнению поручений налогоплательщиков, в том числе, инкассовые поручения налоговых органов в бюджет Российской Федерации (статья 60 НК РФ); финансовые органы (статья 34.2 НК РФ); лица, которые обязаны уведомлять налоговые органы о сведениях, имеющих значение для налогообложения – органы Росреестра, МВД, юстиции, нотариусы (статья 85 НК РФ); Федеральная служба судебных приставов, обязанная взыскивать налоги (пени, штрафы) за счёт имущества налогоплательщиков – должников (п.1 статья 47, п.4 статья 48 НК РФ) и иные субъекты.

Субъектами налогового права являются субъекты, которые могут обладать правами и нести соответствующие обязанности, предусмотренные налоговым законодательством РФ.

Соответственно, субъектами налогового права признаются физические и юридические лица, которые участвуют в налоговых правоотношениях и являются носителями прав и обязанностей, закрепленных налоговым законодательством РФ, международно-правовыми актами, в том

числе, законодательством субъектов РФ, нормативными актами органов местного самоуправления.

Налогоплательщиками, плательщиками сборов и страховых взносов признаются физические лица, обладающие статусом индивидуального предпринимателя и без такого статуса, и юридические лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возлагается обязанность по уплате налогов, сборов или страховых взносов. На протяжении многих лет сохраняется положительная динамика налоговых поступлений. Это связано, прежде всего, с эффективной работой налоговых органов, осуществляющих деятельность по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства РФ, а также, в результате проведения мероприятий по повышению эффективности работы с задолженностью и применению мер принудительного взыскания.

Действующая с 2015 года Рабочая группа по налоговому контролю и обмену налоговой информацией Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и Федеральной налоговой службы (Российская Федерация) зарекомендовала себя как эффективный инструмент получения актуальных данных для целей налогового контроля и является хорошим примером совместной работы, который можно было бы распространить на более широкое число участников в рамках евразийской интеграции.

В 2018 году на основании Протокола 7 заседания Рабочей группы между налоговыми администрациями в рамках контрольных мероприятий состоялся плановый обмен сведениями в отношении российских и белорусских налогоплательщиков. Проводится работа по подготовке очередного заседания Рабочей группы, которое планируется к проведению в 1 квартале 2019 года и будет затрагивать ряд ключевых вопросов по дальнейшему развитию обмена информацией и выработке новых направлений совместной работы налоговых администраций двух стран.

Законодательство о налогах и сборах хоть и не содержит полного нормативно закрепленного перечня субъектов налогового права, но имеет

прямые отсылки к числу таких субъектов. Данный круг субъектов не ограничивается статьей 9 НК РФ, таковыми признаются и иные физические и юридические лица, которые обладают правами и обязанностями, установленные НК РФ. К ним также относятся такие субъекты, в налоговых отношениях которых отсутствует собственный имущественный интерес.

Нормальное функционирование отношений, которые установлены между налогоплательщиками и государством, а также прочими лицами по поводу установления, введения и взимания налогов в бюджет государства, в том числе относительно проведения налогового контроля и привлечения к налоговой ответственности, гарантируется выполнением и соблюдением этими субъектами закрепленных за ними обязанностей.

Нормы налогового права реализуются в правомерном поведении субъектов налогового права и выражаются в следующих формах:

1. Соблюдение – является формой реализации норм налогового права, при осуществлении которой субъекты налогового права не совершают запрещенных налоговым законодательством действий.

2. Использование – осуществление субъектами налогового права законодательно закрепленных за ними прав в виде дозволений и правомочий. По своему желанию и своими действиями субъект права реализует дозволения.

3. Исполнение – совершение, установленных законом, действий в пользу управомоченного лица. Субъект налогового права осуществляет действия, установленные налоговым законодательством, в том числе те действия, что вытекают из публичного договора².

4. Правоприменение – реализация налогово-правовых предписаний компетентными органами государственной власти или органами местного самоуправления, результатом которой является вынесение решения, которое устанавливает обязанности участников налоговых правоотношений. Государство является ключевым субъектом налогового права, поскольку оно имеет прямое отношение к установлению, введению и взиманию налогов в государственный бюджет³.

На основании всего вышесказанного можно сделать вывод, что субъектом налогового права является лицо, которое обладает правосубъектностью, а также наделено правами и обязанностями, в соответствии с налоговым законодательством, которые возникают после вступления в налоговые правоотношения. Толкование субъекта права и субъекта правоотношения в юридической литературе является идентичным, и доводы о их единстве понимания не имеют сомнений. Однако, утверждать, что данные понятия тождественны – ошибочно. На мой взгляд, приведенные категории соотносятся как общее и частное. Участники налогового правоотношения будут являться субъектами налогового права реализуя свои права и обязанности, которые относятся к правосубъектности. Однако, лицо, которое не является участником налоговых правоотношений, может являться субъектом налогового права в силу наличия у лица правоспособности⁴.

2. Налоговая правосубъектность в Российской Федерации

2.1. Понятие налоговой правосубъектности

Субъекты налогового права обладают налоговой правосубъектностью, а именно, наделены право- и дееспособностью. Налоговая правосубъектность имеет отличительные особенности, но, тем не менее, соотносится с понятием правосубъектности в общей теории права.

В юридической литературе подходы к пониманию правосубъектности различны. Так, например, С.С. Алексеев полагал, что под правосубъектностью следует понимать такое общественно-юридическое свойство, которое правовые нормы придают личности в соответствии с требованиями экономического базиса, в том числе потребностями общественного развития. Однако, в то же время, правосубъектность представляется как свойство лица, то есть такое общественно-юридическое состояние по своей природе неотъемлемое от лица⁵. Правосубъектность является возможностью или способностью лица быть субъектом права, полагает Н.И. Матузов⁶. Данная позиция подчеркивает взаимосвязь субъекта права и его главного свойства правосубъектности.

Основная задача налоговой правосубъектности – определение круга лиц, способных быть носителями субъективных налоговых прав и обязанностей. Возникновение у субъекта обязанности по уплате налогов, сборов, а также иных налоговых прав и обязанностей, свидетельствует о наличии у данного лица налоговой правосубъектности, а также правового статуса налогоплательщика. М.В. Карасева отмечает, что в финансово-правовой науке практически отсутствует изучение такой категории как правосубъектность⁷. Таким образом, правосубъектность является предпосылкой к формированию налогово-правового статуса. В юридической литературе существуют различные варианты соотношения правового статуса и правосубъектности. К примеру, правосубъектность определяют как более емкое понятие, чем правовой статус, в связи с тем, что правосубъектность включает в

себя в качестве элемента – правовой статус. Другие же авторы, правосубъектность, в качестве самостоятельного элемента, относят к структуре правового статуса. Также, существует позиция о том, что правосубъектность рассматривается в качестве предпосылки правового статуса.

Налоговая правосубъектность рассматривается как основа налогово-правового статуса субъектов налогового права. Д.В. Веницкий высказал возражения по этому поводу, что содержание налоговой правосубъектности состоит в налоговых правах и обязанностях, а понятие правовой статус является тождественным содержанию правосубъектности⁸. Предполагается, что налоговая правосубъектность признается свойством субъектов налогового права. Из этого следует вывод, что правосубъектность является основой, началом налогово-правового статуса.

Субъекты налогового права-физические лица, организации, государственные (муниципальные) органы признаются в силу распространения на них налогового законодательства. Все субъекты налогового права в связи с действием законодательных актов, в том числе, независимо от участия в определенных налоговых отношениях, имеют установленный комплекс прав и обязанностей. Все закрепленные права и обязанности включены в содержание налоговой правосубъектности. Поэтому налоговая правосубъектность приобретает особое, основополагающее значение для осуществления правового регулирования поведения граждан, организаций, деятельности государственных (муниципальных) органов. В этом случае правосубъектность является предпосылкой возникновения отношений между ними. Однако распределение влияния налогового права на эти субъекты и признание их субъектами налогового права не означает возникновения налоговых отношений между ними. Налоговые правоотношения представлены как результат реализации налоговых и правовых норм при наличии очевидных юридических фактов. Как правило, вступая в определенные налоговые отношения, физические и юридические лица становятся обладателями конкретных

субъективных прав и обязанностей. Такие субъективные права и обязанности могут рассматриваться как элементы налогового правоотношения.

Правосубъектность призвана консолидировать круг субъектов, то есть лиц, обладающих способностью быть носителями субъективных прав и юридических обязанностей. Наиболее специфическая роль правосубъектности проявляется в различных отраслях права. Отраслевая налоговая правосубъектность определяет область законодательства, которое применяется к лицу, и, следовательно, уточняет круг правоотношений, в которых лицо может участвовать. Налоговая правосубъектность, определяющая круг реальных субъектов налогового права, является первичным этапом детализации налогового права, установления общей правовой позиции субъектов.

Исходя из вышесказанного, мы можем сделать следующие выводы: налоговая правосубъектность устанавливается налоговым правом способность быть носителем субъективных прав и юридических обязанностей в сфере организационно-имущественных и организационных отношений по установлению, введению и уплате налогов и сборов, в том числе и в других отношениях, непосредственно связанных с выше. Также налоговая правосубъектность может предоставить лицу возможность участвовать в отношениях, возникающих в процессе налогового контроля, включая ответственность за нарушения налогового законодательства, а также в иных отношениях, входящих в предмет налогового права.

Налоговая правосубъектность - это вид отраслевой правосубъектности, поэтому наряду с общими признаками она обладает некоторыми свойствами, которые обусловлены спецификой налоговых отношений и правовым воздействием на них.

2.2. Особенности налоговой правосубъектности

В юридической науке существует такая категория, как "особая правосубъектность", под которой понимается способность лица быть участником определенного круга правоотношений в рамках установленной

отрасли права. К числу обладателей специальной (ограниченной) правоспособности относятся: юридические лица в гражданских правоотношениях и органы государственного управления в административных правоотношениях. Существует также точка зрения, что субъекты конституционного права обладают особой государственной правосубъектностью.

Понятие ограниченной правосубъектности характерно для гражданского права, согласно которому предполагается, что юридические лица, прямо названные в законе, совершают только те действия, которые соответствуют целям их деятельности, закрепленным в Уставе, и выполнению обязанностей, связанных с их деятельностью. Исходя из этого, можно предположить, что ограниченная правоспособность позволяет осуществлять только те права, которые соответствуют предмету предмета.

Следует сделать вывод, что, хотя специальной правосубъектностью понимается способность субъекта состоять только в ограниченном круге отношений в рамках отрасли права, специальной правоспособностью понимается "ограниченный характер возможности осуществлять права и исполнять обязанности и конкретный, а не абстрактный перечень возможных видов деятельности", в пределах определенной отрасли права. В общем плане понятия "особая правосубъектность" и "особая правоспособность", с другой стороны, характеризуют одно и то же правовое явление, поскольку ограничение способности участвовать в различных отношениях ограничивает способность осуществлять определенные права и обязанности.

Налоговая правосубъектность всех субъектов налогового права является особой. В связи с этим налоговая правосубъектность формируется как емкая категория, а не как возможность владения и обязанности в сфере налоговых отношений. Его конкретное содержание зависит от ряда факторов: правовой природы предмета, характера и цели его деятельности. Специальная налоговая правосубъектность-это форма выражения отраслевой налоговой правосубъектности по отношению к определенным категориям субъектов

налогового права. Иными словами, правосубъектность в области налогового законодательства специализирована по своему конкретному содержанию.

При раскрытии проблемы на практике обращается внимание на то, что налоговая правосубъектность физических и юридических лиц, а также некоторых государственных органов исполнительной власти, представительных органов изначально вовлекает каждое из представленных субъектов только в установленные группы налоговых правоотношений, как строго определенную сторону в соответствующих налоговых правоотношениях. Предполагается, что каждый из субъектов имеет строго ограниченный перечень налоговых прав и обязанностей из абстрактного перечня налоговых прав и обязанностей, которые предусмотрены всем комплексом налоговых и правовых норм. Одно физическое лицо не может непосредственно участвовать в отношениях по установлению налогов и сборов и не может быть обладателем таких налоговых прав, как право на установление налога, в том числе право на проведение выездной налоговой проверки, на получение инвестиционного налогового кредита.

В соответствии с законодательством, доходы всех видов, которые не должны быть исключены из общей доход облагается подоходным налогом по статье "доходы из других источников", если он не облагается подоходным налогом ни по одной из других глав доходов. Таким образом, доходы от прочей источники-это остаточная глава дохода, т. е. доход, не взимаемый ни по какой другой главе облагается налогом по этой статье. Все доходы, кроме доходов от заработной платы, недвижимости, доходы от предпринимательской деятельности и профессиональной деятельности или прирост капитала покрываются по статье "доходы из других источников". Следующие доходы облагаются налогом: 1. Дивиденды, полученные от любой организации, кроме отечественной компании. Это потому, что дивиденды полученное от отечественной компании было освобождено от ответственности в руках получателя. Соответственно, дивиденды, полученные от кооперативного банка, или дивиденды, полученные от иностранного компания будет облагаться

налогом как доход из других источников. 2. Любая пенсия, полученная законными наследниками работника. 3. Любые выигрыши от лотерей, кроссвордов, головоломок, гонок, включая скачки, карточные игры или Другие игры любого рода или азартные игры или ставки любой формы или природы. 4. Доход от любого завода, оборудования или мебели, выпущенных в аренду, где это не бизнес оценщик должен это сделать. 5. Доход от ценных бумаг в виде процентов. 6. Любая сумма, полученная оценщиком от своих сотрудников в качестве вклада в благосостояние персонала схема. Однако в том случае, когда начисляемый взнос уплачивается в установленный срок лимит по схеме социального обеспечения, тогда оплата будет разрешена как вычет и только сумма будет облагаться налогом. 7. Доход от субаренды. 8. Проценты по банковским вкладам 9. Доход, полученный по страховому полису, включая бонус по такому полису. 10. Физическое лицо или получает в любом предыдущем году от любого лица или лиц.

Это свойство налоговой правосубъектности часто используется при сравнении его с гражданской правосубъектностью, поскольку последняя является особым правовым явлением, выражающим особенность правового режима гражданско-правового регулирования. В соответствии с принципами гражданского оборота гражданская правосубъектность имеет общий абстрактный характер не только по исходным элементам, но и в целом, и конкретизируя свои общие права и обязанности, выражает общую, принципиально равную возможность отдельных лиц быть субъектами имущественных отношений. В налоговом праве правосубъектность является равной предпосылкой для всех форм собственности только в ее первоначальных элементах, где правосубъектность-это общая возможность быть субъектом налоговых отношений. По другим элементы его правосубъектность в налоговом праве выражает различие в правовом положении субъектов.

На основании всего вышесказанного, налоговую правосубъектность необходимо подразделять на частную и публичную.

Частная налоговая правосубъектность представляет собой предусмотренную налоговым законодательством способность индивидуальных и коллективных субъектов, при наличии у них личной заинтересованности и при подчинении в установленных законом случаях публичному интересу, участвовать в качестве функционально подчиненной стороны в налоговых правоотношениях, в том числе в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов и иных участников налоговых правоотношений, которые не обладают властными полномочиями.

Публичная налоговой правосубъектностью представляет собой способность государственных (муниципальных) органов и публично-территориальных образований, действующих в соответствии с законом публичными интересами, выступать в качестве управомоченной стороны, которая обладает властными полномочиями в налоговых правоотношениях.

К группе частных субъектов налогового права относятся:

- налогоплательщики (плательщики страховых взносов), плательщики сборов, налоговые агенты. Нормативные определения налогоплательщиков, плательщиков сборов и плательщиков страховых взносов даны в ст. 19 НК РФ, налоговых агентов - в ст. 24 НК РФ.

- банки, согласно п. 1 ст. 60 НК РФ обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджет Российской Федерации на определенный счет Федерального казначейства, в том числе поручение налогового органа на перечисление налога в бюджет Российской Федерации за счет денежных средств (электронных денежных средств) налогоплательщика или налогового агента в очередности, которая установлена гражданским законодательством Российской Федерации.

По мнению А.В. Красюкова банковские услуги на стадии исполнения налогового обязательства представляются обязательными, так как денежные средства государственного бюджета существуют исключительно в безналичной форме⁹. Подобный подход предполагается иными исследователями налогообложения: в современное время никто не стремится к уплате налога в

денежной наличной форме. Несомненно, при разных способах выплаты налога (через налогового агента, путем самостоятельной уплаты, через сборщиков налогов и т.д.) деньги в бюджет поступают путем безналичных перечислений¹⁰. Поскольку, при уплате налога в наличной денежной форме необходимость банков будет утрачена (п. 1 ст. 8 НК РФ).

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П указывается, что в рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возлагается публично-правовая обязанность по уплате налогов и сборов, в свою очередь, на кредитные учреждения возлагается публично-правовая обязанность по осуществлению перечисления соответствующих платежей в бюджет¹¹.

- субъекты, которые предоставляют информацию налоговым органам. Круг таких субъектов достаточно распространен. Такая обязанность может быть предусмотрена как налоговым законодательством, так и законодательством РФ в целом. Целью принятия такой обязанности является обеспечение налоговыми органами существенной для налогообложения информацией: о налогоплательщиках, их месте нахождения, об осуществляемой ими деятельности, о наличии у них облагаемого имущества и др.

Относительно информации от некоторых государственных органов и должностных лиц, то она является для налоговых органов непосредственным основанием для исчисления и истребования налога у налогоплательщиков. Государство не возлагает поимущественных налогов на налогоплательщиков, а именно на владельцев имущества обязанности по представлению налоговой декларации, так как облагаемое имущество должно быть зарегистрировано в уполномоченных органах, а органы обязаны сообщать эту информацию в налоговые органы. Согласно, п. 1 ст. 362 НК РФ сумма транспортного налога, которая подлежит уплате налогоплательщиками - физическими лицами, которые исчисляются налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими

государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации. Согласно п. 2 ст. 52 и п. 3 ст. 363 НК РФ налогоплательщики - физические лица обязаны уплачивать транспортный налог на основании налогового уведомления, которое направляется налоговым органом.

- субъекты, способствующие контрольной деятельности налоговых органов. Категория указанных субъектов также достаточно широка. К ней относятся свидетели (ст. 90 НК РФ), контрагенты налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ), эксперты (ст. 95 НК РФ), специалисты (ст. 96 НК РФ), переводчики (ст. 97 НК РФ), понятые (ст. 98 НК РФ) и др.

В соответствии с п. 1 ст. 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Как видно, указанная норма позволяет привлечь в качестве свидетеля практически любое физическое лицо. В Определении КС РФ от 16 июля 2015 г. N 1770-О12 разъяснено, что положения п. 1 ст. 90 НК РФ, регламентирующие участие свидетеля в мероприятиях налогового контроля, направлены на обеспечение полного и всестороннего изучения обстоятельств, имеющих значение для выявления действительного размера налогового обязательства. Кроме того, одной из форм проведения налогового контроля являются налоговые проверки, при их осуществлении налоговые органы вправе привлекать специалистов и экспертов, которые относятся к субъектам, способствующим контрольной деятельности налоговых органов.

В ст. 128 НК РФ предусмотрена ответственность свидетеля: неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет взыскание штрафа в размере тысячи рублей; неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влекут взыскание штрафа в размере трех тысяч рублей.

Угроза применения штрафов в столь незначительных размерах может и не стимулировать лиц, вызываемых в качестве свидетелей, являться в налоговые органы и давать правдивые показания. Поэтому на практике значимые свидетельские показания зачастую получают налоговыми органами от лиц, состоящих в конфликте с контролируемым налогоплательщиком (бывшие компаньоны, уволенные работники, состоящие в разводе супруги и т.д.).

Кроме того, показания свидетелей, полученные налоговыми органами в рамках контрольных процедур по ст. 90 НК РФ, в случае последующего судебного разбирательства вполне могут быть закреплены уже в качестве судебных свидетельских показаний (ст. 6913 ГПК РФ, ст. 51 КАС РФ¹⁴, ст. 56 АПК РФ¹⁵). Однако данный вид судебных доказательств не может быть рассмотрен без учета того, что в России, во-первых, достаточно либеральное уголовное наказание за заведомо ложные показания свидетеля (ст. 307 УК РФ¹⁶), а во-вторых, с учетом данных судебной статистики за 2015 год (форма N 10.3 - Отчет о видах наказания по наиболее тяжкому преступлению (без учета сложения)), размещенной на сайте Судебного департамента при ВС РФ, в России к ответственности по ч. 1 ст. 307 УК РФ за указанный период было привлечено 419 человек (т.е. без лишения свободы), а по ч. 2 ст. 307 УК РФ - 14 человек (из них назначено наказание в виде лишения свободы - 4, осуждено условно - 8, а также освобождено от наказания по амнистии - 2). По сведениям, приведенным А.А. Тилле, в судебных процессах в США большее значение придают показаниям свидетелей, в России - письменным доказательствам. Объясняется это просто - в США вранье под присягой - тяжкое и неотвратимое преступление, в России врут все снизу доверху и за грех это не считают. Наоборот, соврать в пользу друга или родственника, начальника или соседа - святое дело¹⁷.

Как следует из налогового законодательства, существуют и иные частные субъекты налогового права. Так, в соответствии с п. 4 ст. 58, подп. 3 п. 3 ст. 45 НК РФ в качестве одного из возможных способов уплаты налога

предусмотрена уплата физическими лицами налогов через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи или многофункциональным центром предоставления государственных и муниципальных услуг.

К группе публичных субъектов налогового права относятся публично-правовые образования (органы власти публично-правовых образований). Основным правом публично-правового образования в сфере налогообложения (Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования) является установление (введение) налогов (в т.ч. страховых взносов) и их последующее взимание. Основной обязанностью публично-правовых образований является обеспечение исполнения обязанностей частными субъектами и соблюдение их прав.

М.В. Карасева предлагает рассмотреть государство как субъект финансового права в двух основных формах: в качестве казны (носителя имущественных интересов) и как доминирующий субъект, т. е. суверен. Право государства требовать уплаты налогов и собирать их является суверенным правом государства, так как он не принадлежит и не может принадлежать никому другому¹⁸. П.М. Годме отмечает, что налог является одним из проявлений суверенитета государства. Это отличается от доходов от государственных активов и займов, которые представляют собой средства, полученные от деятельности правительства, а также от деятельности частных граждан. Налоговые возможности являются важным выражением суверенитета. Право взыскивать налоги всегда было частью суверенных прав, как чеканка монеты и отправление правосудия. Из этого следует, что налог устанавливается в одностороннем порядке¹⁹.

Право Российской Федерации устанавливать (регулировать) федеральные налоги (страховые взносы) вытекает из Конституции Российской Федерации (и из выраженного в ней согласия народов России устанавливать (регулировать) налоги). Право субъектов Российской Федерации и муниципальных образований регулировать региональные и местные налоги

вытекает из Конституции Российской Федерации и федеральных законов. При этом публичные юридические лица всегда действуют через органы власти и формально не могут быть сами налогоплательщиками. Применительно к уплате налога является актуальным мнение М.Ю. Орлова: бенефициаром налоговых платежей является государство или иной публичный субъект в целом, в то время как органы государственной власти только лишь организуют сбор налога, выполняя, по сути, представительские функции от имени публичных субъектов²⁰.

В силу ст. 10 Конституции РФ государственная власть в Российской Федерации осуществляется на основе разделения на законодательную, исполнительную и судебную. Законодательная, исполнительная и судебная ветви власти независимы.

Соответственно, законодательные (представительные) органы публично-правовые образования принимают нормативные правовые акты налогового законодательства. Органы исполнительной власти-налоговые, таможенные и финансовые органы, Министерство внутренних дел, СКР, прокуратура и другие органы осуществляют контроль за исполнением налогового законодательства, в установленных случаях принимают нормативные и ненормативные акты, осуществляют иные полномочия. В частности, судебные приставы в порядке, установленном Федеральным законом "Об исполнительном производстве" и Налоговым кодексом, исполняют решения налоговых органов и судов о взыскании налогов (пеней, санкций) за счет имущества налогоплательщиков. Судебные органы также рассматривают дела о взыскании налогов (пеней, санкций) и разрешают конфликты, возникающие в сфере налогообложения - рассматривают жалобы частных лиц на действия, в том числе налоговых органов, и действия (бездействие) их должностных лиц.

Таким образом, основные особенности отрасли налоговой правосубъектности проявляются в специализации ее содержания, в делении на публичное и частное, в производном характере и отсутствии иерархии. Они

обусловлены спецификой налоговых отношений и тесно связаны со свойствами метода правового воздействия на эти отношения.

3. Виды субъектов налогового права в Российской Федерации

3.1. Основные виды субъектов налогового права

Органы государственной власти и местного самоуправления, как участники налоговых правоотношений.

Установить и ввести соответствующие налоги и сборы. Установить налог - значит четко определить все его обязательные элементы (юридического состава налогов). Установление федеральных налогов и сборов включает 2 этапа:

1. Закрепление в ч.1 НК Федеральным собранием федерального налога или сбора в перечне налогов и сборов, взимаемых в РФ.
2. Определение в соответствующей главе ч.2 НК всех его обязательных элементов Федеральным собранием

Установление региональных (местных) налогов включает 3 этапа:

1. Закрепление в ч.1 НК Федеральным собранием регионального (местного) налога в перечне налогов и сборов, взимаемых в РФ
2. Определение в соответствующей главе ч.2 НК Федеральным собранием практически всех обязательных элементов регионального (местного) налога

3. Определение в своих актах представительным органом субъекта РФ или МО ставки налога (в пределах, установленных НК), порядка и сроков его уплаты (если это не установлено НК), дополнительных к установленным НК налоговых льгот и оснований их использования.

Ввод налога означает определение даты начала его сбора. Она определяется особым образом в порядке, установленном статьей 5 Налогового кодекса (см. раздел о действии ОП ФПА в пространстве, во времени и о количестве лиц)²¹.

К совместному ведению Российской Федерации и субъектов РФ (муниципальных образований) относится регулирование региональных (местных) налогов²².

Российская Федерация определяет принципы установления, исполнения и прекращения ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации, а также определяет плательщиков региональных налогов, объекты налогообложения, налоговую базу, минимальную и максимальную ставку налога, налоговый период и порядок исчисления региональных (местных) налогов.

Субъекты РФ (муниципальные образования) вводят региональные (местные) налоги и сборы на своей территории и определяют:

- налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ,
- порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены РФ,
- особенности определения налогооблагаемой базы,
- предусматривают налоговые льготы и основания для их использования.

Данные полномочия субъектов Российской Федерации и Министерства обороны не относятся к их собственной компетенции, а именно к совместной, поскольку при осуществлении правового регулирования отдельных элементов налогов субъекты Российской Федерации (муниципальные образования) обязаны соотносить свои акты с Налоговым кодексом.

В отношении трех субъектов Российской Федерации-городов Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя в Налоговом кодексе предусмотрены дополнительные полномочия. Местные налоги и сборы на территории этих городов федерального значения устанавливаются и вводятся законами Москвы, Санкт-Петербурга, Севастополя.

Представительные органы местного самоуправления в городах Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе лишены права устанавливать и

вводить местные налоги и сборы, поскольку эти полномочия переданы соответствующему субъекту Российской Федерации. Указанное ограничение прав местного самоуправления объясняется необходимостью сохранения единства городского хозяйства.

Следует отметить, что Налоговый кодекс разделяет понятия "установление налогов" и "введение налогов".

В частности, при введении налога в соответствии с пунктом 2 статьи 1 Налогового кодекса Российской Федерации относится установление системы налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации (сводный перечень), и их видов исключительно Налоговым кодексом Российской Федерации. Однако в пунктах 3 и 4 статьи 12 Налогового кодекса предусмотрена возможность установления налогов субъектов РФ и местных органов власти в отношении региональных и местных налогов и сборов.

Таким образом, региональные и местные налоги имеют две ступени образования: первая в Налоговом кодексе, и в законах субъектов РФ или актами представительных органов местного самоуправления.

Содержание понятия "установление налогов" раскрыто в ст. 12 и 17 НК РФ и является выполнением требований принципа "формального завершения налогообложения" (п. 6 ст. 3 НК РФ). Налог признается только тогда, когда все его элементы — налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога определяются соответствующим законом (Федеральным законом, законом субъекта Российской Федерации, актом представительного органа местного самоуправления). При этом для региональных и местных налогов и сборов "формальная полнота" возникает при одновременном совпадении федерального и регионального (федерального и местного) правового регулирования.

Введение налога предполагает определение начала его взимания с учетом правил ст. 5 Налогового кодекса.

Налоговые органы, как субъекты налоговых правоотношений

Федеральная налоговая служба является государственным органом, который осуществляет полный спектр налогового контроля, без каких-либо ограничений в сфере налоговых правоотношений.

Правовой статус налоговых органов характеризуется тем, что налоговые органы являются автономной частью государственного аппарата; а также, они имеют внутреннюю функциональную структуру установлена нормативными актами, территориальной организации их деятельности, законодательно закрепленные способы и формы деятельности, компетенции и т. д. налоговые органы применяют к налогоплательщикам, налоговым агентам, плательщикам сборов меры принудительного воздействия, установленные налоговым законодательством.

Налоговые органы Российской Федерации составляют единую систему органов управления, организованных государством для соблюдения достоверности исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд налогов и других обязательных платежей, а также за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов и другими лицами надлежащего исполнения обязанностей, установленных налоговым законодательством. Доля налогоплательщиков, удовлетворенных работой налоговых органов неуклонно растет. Согласно результатам социологического исследования, проведенного в 2018 году о результатах работы с налогоплательщиками в 2017 году, он составил 84,1% от числа опрошенных и выросла на 0,2 процентных пункта по сравнению с предыдущим периодом. В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 11.08.2016 № 787 в 2018 году пилотного проекта по введению маркировки товаров контрольными (идентификационными) знаками по товарной позиции "предметы одежды, принадлежности к одежде и прочие изделия из натурального меха" продолжается. По состоянию на 01.01.2009 в информационном ресурсе

маркировки меховых изделий зарегистрировано более 11,9 участников, маркировано более 6,2 млн изделий, из которых розничная продажа меховых изделий составила более 2,9 млн единиц продукции на сумму более 177 млрд рублей. Также в 2018 году продолжилась реализация пилотного проекта по маркировке контрольными (идентификационными) знаками и мониторингу оборота отдельных видов лекарственных средств для медицинского применения.

ФНС России выполняет функции по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства, а также за полнотой и правильностью перечисления налогов, сборов и страховых взносов в соответствующий бюджет Российской Федерации, а также иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, за применением контрольно-кассовой техники, а также функции органа валютного контроля, порядком и условиями ее регистрации и применения, а также полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей, за соблюдением законодательства в сфере госрегулируемых видов деятельности. По состоянию на 01.01.2019 фактическое значение показателя «Соотношение объема задолженности по налогам и сборам, страховым взносам и объема поступлений по налогам и сборам, страховым взносам в бюджетную систему Российской Федерации» составило 7,0%, при плановом значении показателя на 2018 год 13,1%.

При определении прогнозных значений показателя соотношения задолженности и поступлений на 2018 год и последующие периоды учитывалась фактическая ситуация в связи со вступлением в силу с 01.01.2017 года изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в части передачи администрирования страховых взносов налоговым органам.

В современных условиях, одним из приоритетных направлений деятельности налоговых органов является установление отношений с налогоплательщиками на основе взаимного доверия и сотрудничества. Конечная цель - переход к добровольному выполнению налогоплательщиками

своих налоговых обязательств без применения методов контроля и принуждения со стороны налоговых органов.

Соответственно материалам дела выписку из рабочей документации, подготовленной лицензированной фирмой разработчиком на противопожарную радиоуправляемую сигнализацию; акт о пробовании дизель-генератора; технический отчет с приложенными к нему документами копия свидетельства о регистрации лаборатории, копия протокола №1, копия протокола № 3, заключение; акт приема выполненных работ. Запроектирована новая сигнализация, несмотря на то, что от нас этого не требуется до стадии реконструкции, проектирования либо строительства. Как утверждал директор гостиницы на выездном судебном заседании, разработан проект радиоуправляемой пожарной сигнализации, т.е. не нужны будут никакие пожарные, дымовые извещатели. Данная сигнализация полностью заменит сигнализацию, которая сейчас находится в гостинице. Монтаж новой сигнализации будет произведен к середине сентября, проект утвержден, оборудование заказано. Считаю, что представитель ГУ МЧС России по Томской области должен присутствовать в судебном заседании. Поскольку при выходе представителя на объект, с ней обсуждался вопрос при установлении радиосигнализации, необходимо ли тратить средства на ручные пожарные извещатели, на достоверность сигнала о пожаре и другие замечания. Мы просили представителя указать, что в случае если будет установлена представленная в проектной документации радиосигнализация, то все предъявленные нам замечания становятся неактуальными. Но в ответе ничего не указала, поэтому считаю, что участие представителя ГУ МЧС России по Томской области является обязательным. Кроме того, мы предоставляли проект, из которого видно, что существуют определенные решения имеющихся проблем, также объект не подвергался реконструкции, либо новому строительству. Гостиница остается в том виде, в котором была введена в эксплуатацию в 1970 году. В силу п. 4 ст. 4 ФЗ «Технический регламент о требованиях пожарной безопасности», в случае, если положениями настоящего

Федерального закона устанавливаются более высокие требования пожарной безопасности, чем требования, действовавшие до дня вступления в силу соответствующих положений настоящего Федерального закона, в отношении объектов защиты, которые были введены в эксплуатацию либо проектная документация на которые была направлена на экспертизу до дня вступления в силу соответствующих положений настоящего Федерального закона, применяются ранее действовавшие требования. Также представитель ГУ МЧС России по Томской области сама указывает в ответе, что ручные извещатели расположены на расстоянии 50 метров друг от друга в соответствии с ФЗ «Технический регламент о требованиях пожарной безопасности», указывая также, что данная норма является рекомендуемой, что исключает нарушение. Поэтому есть ряд вопросов, которые необходимо задать представителю ГУ МЧС России по Томской области. Кроме того, Федеральная налоговая служба России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, который обязан осуществить государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств. В рамках исполнения ФСТ России координирует своевременность и соблюдение порядка регистрации налогоплательщиков в налоговых органах, своевременность представления сведений об открытии и закрытии счета в банке или иной кредитной организации и порядок открытия счета налогоплательщику.

Следует также отметить, что Федеральная налоговая служба ведет Единый реестр малого и среднего бизнеса, который был создан по 01.08.2016.

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации ФНС России переданы функции валютного контроля.

Единая централизованная система налоговых органов состоит из :

- 1) федерального органа исполнительной власти — ФНС РФ;
- 2) территориальных органов ФНС РФ:
 - управления ФНС РФ по субъектам РФ;
 - межрегиональные и межотраслевые инспекции ФНС РФ;

— инспекции ФНС РФ по районам, районам в городах, городам без районного деления;

— инспекции ФНС РФ межрайонного уровня;

3) подведомственных организаций.

По состоянию на 01.01.2019 фактическое значение показателя «Соотношение объема задолженности по налогам и сборам, страховым взносам и объема поступлений по налогам и сборам, страховым взносам в бюджетную систему Российской Федерации» составило 7,0%, при плановом значении показателя на 2018 год 13,1%.

При определении прогнозных значений показателя соотношения задолженности и поступлений на 2018 год и последующие периоды учитывалась фактическая ситуация в связи со вступлением в силу с 01.01.2017 года изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в части передачи администрирования страховых взносов налоговым органам.

В соответствии с требованиями Федерального закона от 27.07.2010 № 210-ФЗ ФНС России проводит работу с целью обеспечения прав заявителей на получение государственных и муниципальных услуг в МФЦ. В настоящее время заключены соглашения с уполномоченными МФЦ во всех субъектах Российской Федерации.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и осуществляют свои функции посредством осуществления своих полномочий.

Компетенция налоговых органов закреплена в Налоговом кодексе и федеральных законах, определяющих правовой статус и регулирующих деятельность налоговых органов. Компетенция, являясь совокупностью прав и обязанностей по определенному кругу вопросов, выражает сущность правового статуса налоговых органов.

Компетенция налоговых органов - совокупность полномочий налоговых органов по осуществлению налогового контроля за соблюдением налогового законодательства и надлежащим исполнением обязанности по

уплате налогов и сборов, а также полномочий по применению мер ответственности.

Налогоплательщики, плательщики сборов, плательщики страховых взносов

Налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов являются физические лица и организации, которые в соответствии с налоговым законодательством обязаны уплачивать налоги, сборы, страховые взносы соответственно.

В порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов, сборов, страховых взносов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

В случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, налогоплательщики признаются иностранными субъектами без образования юридического лица.

Однако налогоплательщиками (плательщиками сборов) являются физические лица, являющиеся гражданами Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства (индивидуальные предприниматели и лица без такого статуса), которые обязаны уплачивать налоги или сборы. Также существуют другие группы налогоплательщиков, такие как самозанятые физические лица; адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, медиаторы, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся частной практикой в соответствии с законодательством Российской Федерации; физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями и предоставляющие услуги физическому лицу для личных, бытовых и (или) иных аналогичных нужд без

привлечения работников. Это относится к няням, воспитателям, медсестрам, домработницам и т. д.

Российские организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Следует также отметить, что с 2012 года впервые это можно добровольно объединить русские организации – налогоплательщики налога на прибыль организаций на основе Договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков для исчисления и уплаты этого налога с учетом совокупного финансового результата их хозяйственной деятельности²³. Этот новый институт российского права был разработан законодателем для повышения эффективности налогового регулирования интегрированных компаний. Согласно упомянутому соглашению, один из участников обязан рассчитать и уплатить налог за всю консолидированную группу налогоплательщиков. Такое лицо называется ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков.

Под иностранными организациями понимаются иностранные юридические лица, а также компании и иные юридические лица, обладающие гражданской правоспособностью и созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации. Такие зарубежные корпоративные юридические лица (предприятия, организации, фонды, фирмы и т. д.) уплачивают налоги в Российской Федерации, если осуществляют свою деятельность в Российской Федерации через свои постоянные представительства (т. е. если в России открыт филиал, офис, представительство, агентская сеть, развернута строительная площадка и т. д.).

Правовой статус участников налоговых отношений, перечисленных в статье 9 Налогового кодекса, регулируется целым комплексом нормативных правовых актов по налогам и сборам, в том числе региональным налоговым законодательством и правовыми актами органов местного самоуправления.

Налоговое законодательство дает статус участников налоговых отношений только таким категориям субъектов, как: налогоплательщики и плательщики сборов (частные лица), а также плательщики страховых взносов; государство в лице органов, которые представляют и реализуют его имущественные интересы (публичные субъекты). Эти виды субъектов представляют разные стороны налоговых правоотношений, которые имеют противоположные фискальные интересы²⁴.

В связи с этим, можно выделить группу субъектов, которые обладают непосредственным имущественным интересом в налоговых правоотношениях. Такая группа субъектов будет обладать обязательным характером, поскольку их наличие является обязательным условием возникновения налоговых правоотношений.

Положительная тенденция роста поступлений сохранена в результате эффективной работы налоговых органов по контролю и надзору за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и страховых взносов законодательства Российской Федерации по налогам и сборам, а также в результате проведения мероприятий, направленных на повышение эффективности работы с задолженностью, в том числе

от применения мер принудительного взыскания. Следующий пункт, помещения общественного назначения номера гостиницы на втором, третьем, четвертом этажах не в полной мере оборудованы дымовыми пожарными извещателями, поскольку используются тепловые пожарные извещатели приложение А п. А3, таблица А3 п. 38. По моему мнению, указана ссылка на СП 5131302009, но как я поясняла ранее, даже в справке ГУ МЧС указано, что данные требования являются рекомендуемыми. Также, данные требования СП применяются при проектировании, реконструкции или новом строительстве, что не относится к нашей гостинице. Относительно области применения данных требований существуют разъяснения МЧС России, так и в самом законе, п. 4 ст. 4 ФЗ «Технический регламент о требованиях пожарной безопасности», в случае, если положениями настоящего Федерального закона

устанавливаются более высокие требования пожарной безопасности, чем требования, действовавшие до дня вступления в силу соответствующих положений настоящего Федерального закона, в отношении объектов защиты, которые были введены в эксплуатацию либо проектная документация на которые была направлена на экспертизу до дня вступления в силу соответствующих положений настоящего Федерального закона, применяются ранее действовавшие требования.

Собираемость налогов и сборов по состоянию на 01.01.2019 составила 100,36% (при плановом значении показателя на 2018 год 98,06%) и выросла по сравнению с аналогичным периодом 2017 года (99,44%) на 0,92 процентного пункта.

К таким субъектам относятся эксперты, свидетели, специалисты, свидетели и переводчики, участвующие в процессе налоговой проверки (статьи 90, 95-98 Налогового кодекса). Налоговые отношения, установленные в отношении регистрации налогоплательщиков, требуют наличия регистрирующих органов, выполняющих определенные функции (статьи 85, 86 Налогового кодекса). Отношения, возникающие в связи с расчетными операциями по перечислению налогов и сборов, осуществляются при участии банков (статья 60 Налогового кодекса). Налогоплательщик вправе вступать в налоговые отношения через законного или уполномоченного представителя (статьи 27, 29 Налогового кодекса). Правовой статус этих субъектов имеет две особенности: во-первых, факультативный (вспомогательный) характер, поскольку они помогают реализовывать налогоплательщикам или государству фискальные права или выполнять обязанности; во-вторых, отсутствие собственного имущественного интереса в налоговых отношениях.

Взаимозависимые лица

Лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ, если особенности отношений между ними могут оказывать влияние:

- на условия, результаты сделок, совершаемых этими лицами;
- экономические результаты их деятельности или деятельности лиц, которых они представляют.

Для установления взаимной зависимости лиц необходимо учитывать влияние, которое возникает вследствие участия одного лица в капитале других лиц. Анализируется заключенный между ними договор и другие возможности одного лица влиять на решения, принимаемые другими лицами. Такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно осуществляться одним лицом непосредственно и независимо или совместно с его взаимозависимыми лицами. Если лица взаимозависимы, то к сделкам между ними могут применяться специальные правила налогового контроля цен сделок²⁵.

Налоговое законодательство определяет, что взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются такие лица, и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

- 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов, доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

- 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

- 3) лица, находящиеся в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, родственных или имущественных отношениях, усыновители и усыновленные, а также опекуны и попечители.

В этом случае суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг)²⁶.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, если установлены операции между связанными сторонами :

- коммерческий,
- финансовый,
- условия, отличные от условий сопоставимых сделок между лицами,

которые не являются взаимозависимыми, любой доход, который мог бы быть получен одним из этих лиц, но который в результате указанной разницы не был получен им, учитывается для целей налогообложения этого лица.

Учет для целей налога на прибыль производится, если он не уменьшает сумму налога, подлежащую уплате в бюджетную систему Российской Федерации²⁷.

Территориальными налоговыми органами в ходе осуществления контрольно-надзорной деятельности в сфере валютных правоотношений (за исключением контроля за валютными операциями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию и их вывозом из Российской Федерации) и ведения административного производства по делам об административных правонарушениях

в 2018 году проведено более 35,4 тысячи проверок соблюдения валютного законодательства, что на 4% меньше, чем в 2017 году.

При этом по результатам проведенных в 2018 году проверок выявлено 71,1 тысячи нарушений валютного законодательства (на 33% больше, чем в 2017 году), составлено 87,6 тысячи протоколов об административном правонарушении (на 42% больше, чем в 2017 году).

Таким образом, в 2018 году показатель результативности проведенных проверок составил 99% против 95% в 2017 году.

Допускается сочетание двух или более методов. При этом метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным в большинстве случаев для определения в налоговых целях соответствия цен, применяемых в сделках с рыночными ценами.

Консолидированные группы налогоплательщиков

Консолидированная группа налогоплательщиков-добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основании договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности этих налогоплательщиков (далее - налог на прибыль организаций для консолидированной группы налогоплательщиков).

Консолидированная группа налогоплательщиков может быть создана российскими организациями при условии, что одна организация непосредственно или косвенно участвует в уставном капитале других организаций и доля участия в каждой такой организации составляет не менее 90 процентов (пункты 1, 2 статьи 25.2 Налогового кодекса). Согласно разъяснениям Минфина России это условие может подтверждаться выписками из ЕГРЮЛ, копиями учредительных документов, выписками из реестров акционеров, списки акционеров, содержащую соответствующие сведения об учредителях (участниках) юридического лица, а также расчетами доли непосредственного или косвенного участия (письмо от 21.12.2011 и N 03-03-10/120, от 16.12.2011 N 03-03-06/1/831)28.

Консолидированная группа налогоплательщиков создается не менее пяти налоговых периодов по налогу на прибыль (п. 7 ст. 25.2 НК РФ).

Каждый член консолидированной группы налогоплательщиков должен отвечать следующим требованиям:

- не в процессе реорганизации или ликвидации (подп. 1 раздел 3 статьи 25.2 Налогового кодекса), что может быть подтверждено выписками из реестра;

- в отношении участника не должно быть возбуждено конкурсное производство, не введено ни одной из процедур банкротства (за исключением надзора), (подп. 2 п. 3 ст. 25.2 Налогового кодекса). Это может быть подтверждено ссылкой, сделанной организацией-участником консолидированной группы налогоплательщиков (письма от 21.12.2011 и N 03-03-10 / 120, от 16.12.2011 N 03-03-06/1/831);

- размер чистых активов, рассчитанный на основании бухгалтерской (финансовой) отчетности по состоянию на последнюю отчетную дату, предшествующую дате представления в налоговую инспекцию документов для регистрации договора о создании (изменении) консолидированной группы налогоплательщиков, должен превышать размер уставного (складочного) капитала (подп. 3 п. 3 ст. 25.2 Налогового кодекса). Данное условие, согласно разъяснениям Министерства финансов Российской Федерации, подтверждено расчетом, выполненным участником консолидированной группы налогоплательщиков на основании бухгалтерской отчетности в соответствии с положениями и иных нормативных правовых актов о бухгалтерском учете (письма от 21.12.2011 и N 03-03-10/120, от 16.12.2011 N 03-03-06/1/831)29.

Необходимо отметить, что все документы, которые подтверждают выполнение организацией условий создания Консолидированной группы налогоплательщиков, за исключением прямо установленных законодательством случаев, должны быть составлены на актуальную дату, не позднее месяца, предшествующего дате их представления в налоговый орган (Письма от 21.12.2011 N 03-03-10/120, от 16.12.2011 N 03-03-06/1/831).

Следующий пункт, устранить нарушения в местах прохождения кабельных линий системы АПС с нормированным пределом огнестойкости, не предусмотрены кабельные проходки с пределом огнестойкости не ниже огнестойкости данных конструкций ч. 7 ст. 82 Федерального Закона №123-ФЗ. Данная часть указанной статья не подлежит обязательному применению. Никто

не исследовал кабельные проходки и никто не устанавливал предел огнестойкости указанных проходок. Гостиница введена в эксплуатацию в 1973 году. В приемке объекта участвовал и пожарный надзор, нами были представлены суду документы по монтажу, то есть, договор, из которого видно, что был произведен монтаж под контролем пожарной части. Если ранее это допускалось, а сейчас не допускается, то считаю, что тут имеют место быть установление более высоких требований, а соответственно не подлежат применению. Не были произведены никакие испытания объекта, не представлены расчеты.

Считаю, что из вышеперечисленных замечаний можно согласиться только с одним, но поскольку мы планируем установку радиосигнализации, то все перечисленные недостатки будут устранены с момента ее установления. Единственное, что можно нам порекомендовать это ускорить установление радиосигнализации.

Консолидированная группа налогоплательщиков может быть создана, если все ее участники в совокупности соответствуют следующим требованиям:

- совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль и НДСПИ, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором в инспекцию представляются документы для регистрации договора о создании Консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 10 млрд руб. Налоги, уплаченные в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, не учитываются (подп. 1 п. 5 ст. 25.2 НК РФ);

- суммарный объем выручки от продажи товаров (работ, услуг) , а также от прочих доходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором в инспекцию представляются документы для регистрации договора о создании Консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 100 млрд руб. (подп. 2 п. 5 ст. 25.2 НК РФ);

- совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего

году, в котором представляются в инспекцию документы для регистрации договора о создании Консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 300 млрд руб. (подп. 3 п. 5 ст. 25.2 НК РФ).

Некоторые организации не могут быть участниками Консолидированной группы налогоплательщиков. Соответствующий перечень установлен п. 6 ст. 25.2 НК РФ.

Для создания консолидированной группы налогоплательщиков, участники должны заключить договор. Требования к такому договору изложены в пункте 2 статьи 25.3 Налогового кодекса. Договор подлежит регистрации в налоговом органе по месту нахождения ответственного участника КГН (пункт 5 статьи 25.3 Налогового кодекса).

В 2016 - 2017 годах договоры о создании консолидированной группы налогоплательщиков и изменения в них не подлежат регистрации, а договоры, зарегистрированные в 2014 - 2015 годах, считаются незарегистрированными.

Налоговым кодексом предусмотрены случаи, когда в соглашение о создании консолидированной группы налогоплательщиков необходимо внести изменения (пункт 2 статьи 25.4 Налогового кодекса). К ним относятся:

- ликвидации участника консолидированной группы налогоплательщиков (подп. 1 раздел 2, статья 25.4 Налогового кодекса Российской Федерации);

- реорганизация участника консолидированной группы налогоплательщиков в форме слияния, присоединения, выделения или разделения (подп. 2 раздел 2, статья 25.4 Налогового кодекса Российской Федерации);

- присоединения организации к консолидированной группе налогоплательщиков (подп. 3 раздел 2, статья 25.4 Налогового кодекса Российской Федерации);

- выход организации из консолидированной группы налогоплательщиков (подп. 4 Раздел 2 статьи 25.4 Налогового кодекса Российской Федерации);

- продление срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (подп. 5 раздел 2 статьи 25.4 Налогового кодекса Российской Федерации).

К основным результатам реализации Государственной программы в 2018 году для достижения указанных ожидаемых результатов следует отнести следующее (в части, относящейся к компетенции ФНС России).

В 2018 году обеспечен самый высокий рост доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации за последние

5 лет - на 23%, в федеральный бюджет рост доходов составил 30,2%.

Поступления налогов и сборов в 2018 году составили 102,4% от уточненного объема поступлений администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета в 2018 году в размере 11 643,7 млрд. рублей, учтенных в Федеральном законе от 29.11.2018 № 458-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов».

Положительная тенденция роста поступлений сохранена в результате эффективной работы налоговых органов по контролю и надзору за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и страховых взносов законодательства Российской Федерации по налогам и сборам, а также в результате проведения мероприятий, направленных на повышение эффективности работы с задолженностью, в том числе от применения мер принудительного взыскания.

Собираемость налогов и сборов по состоянию на 01.01.2019 составила 100,36% (при плановом значении показателя на 2018 год 98,06%) и выросла по сравнению с аналогичным периодом 2017 года (99,44%) на 0,92 процентного пункта.

По состоянию на 01.01.2019 фактическое значение показателя «Соотношение объема задолженности по налогам и сборам, страховым взносам и объема поступлений по налогам и сборам, страховым взносам в бюджетную

систему Российской Федерации» составило 7,0%, при плановом значении показателя на 2018 год 13,1%.

При определении прогнозных значений показателя соотношения задолженности и поступлений на 2018 год и последующие периоды учитывалась фактическая ситуация в связи со вступлением в силу с 01.01.2017 года изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в части передачи администрирования страховых взносов налоговым органам.

В современных условиях одним из ключевых приоритетов для налоговых органов является создание отношений с налогоплательщиками, построенных на взаимном доверии и сотрудничестве. Конечной целью является переход к добровольному соблюдению налогоплательщиками своих налоговых обязательств без использования налоговыми органами методов контроля и принуждения.

В соответствии с требованиями Федерального закона от 27.07.2010 № 210-ФЗ проводит работу с целью обеспечения прав заявителей на получение государственных и муниципальных услуг в МФЦ. В настоящее время заключены соглашения с уполномоченными МФЦ во всех субъектах Российской Федерации.

По состоянию на 31.12.2018 на официальном сайте ФНС России реализовано более 50 интерактивных сервисов, которые охватывают все категории налогоплательщиков и сферы их интересов.

Доля налогоплательщиков, удовлетворенных работой налоговых органов неуклонно растет. По результатам социологического исследования, проведенного в 2018 году по результатам работы с налогоплательщиками в 2017 году, она составила 84,1% от числа опрошенных респондентов и выросла по сравнению с предыдущим периодом на 0,2 процентного пункта.

В целях выявления рисков в деятельности территориальных налоговых органов и недопущения их реализации Федеральной налоговой службой и Управлениями ФНС России по субъектам Российской Федерации за 2018 год проведено 1 177 аудиторских проверок (307 комплексных, 870 тематических),

из них Межрегиональными инспекциями ФНС России по федеральным округам и центральным аппаратом ФНС России проведено 68 (26 комплексных и 42 тематических) аудиторских проверок территориальных налоговых органов.

Следующий пункт, устранить нарушения для формирования команды управления на запуск системы оповещения извещаемых помещениях или защищаемой зоне, не обеспечено наличие не менее трех пожарных извещателей и подключения их к шлейфу двухпороговых приборов. Были продемонстрированы установленные дополнительные извещатели, т.е. на данный момент в указанной зоне по 4 извещателя. Почему данное замечание нам предъявлено вновь не ясно, представитель ГУ МЧС России по Томской области сама лично не ходила по этажам и не проверяла на наличие извещателей. Также представитель пояснила, что при установке радиосигнализации данные извещатели не нужны вовсе и являются лишними тратами. Не понятно зачем ремонтировать то, что собираемся заменить совсем. Также СП 513130 является рекомендуемой нормой.

В 2018 году в результате риск-ориентированного отбора объектов аудиторских проверок с использованием централизованных аналитических инструментов налогового администрирования определены приоритетные направления деятельности налоговых органов для проведения мероприятий внутреннего аудита, в результате которых в бюджетную систему Российской Федерации поступило 8,4 млрд. рублей.

Данные изменения вносятся в договор в обязательном порядке, в противном случае он прекращает действовать (п. 9 ст. 25.4 НК РФ).

Кроме того, консолидированная группа налогоплательщиков прекращает действовать в других случаях (п. 1 ст. 25.6 НК РФ). Например, следующее:

- истечения срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (подп. 1 п. 1 ст. 25.6 НК РФ);
- расторжение договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков по соглашению сторон (подп. 2 п. 1 ст. 25.6 НК РФ);

- вступления в законную силу решения суда о признании договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков недействительным (подп. 3 п. 1 ст. 25.6 НК РФ);

- реорганизация (за исключением реорганизации в форме преобразования), ликвидация ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков (подп. 5 п. 1 ст. 25.6 НК РФ);

- инициирование процедуры банкротства в отношении ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков (подп. 6 п. 1 ст. 25.6 НК РФ);

- несоответствие ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков требованиям, предусмотренным ст. 25.2 НК РФ (подп. 7 стр. 1 статья. 25.6 Налогового кодекса).

Ответственный участник ведет налоговый учет, исчисляет и уплачивает налог на прибыль (авансовые платежи) по КГН (абз. 2 п. 3 ст. 25.5, п. 2, 7 ст. 286 Налогового кодекса). Он также представляет налоговые декларации (подп. 3 п. 3 ст. 25.5, п. 8 ст. 289 Налогового кодекса).

Таким образом, достигнутые результаты в сфере маркировки товаров (основное мероприятие 5.2 подпрограммы 5) вносят вклад в повышение эффективности налогового и таможенного администрирования, минимизации незаконного оборота товаров.

Следующий пункт, обеспечить достоверность сигнала о пожаре, формируемого системой АПС, а именно АПС эксплуатируется таким образом при котором сигнал на управление системы оповещения управлений инженерным оборудованием осуществляется при срабатывании одного неадресного пожарного извещателя, также данное требование содержится в СП 131302009 и является рекомендуемой нормой. Кроме того, на вопрос суда представитель ГУ МЧС России по Томской области, пояснил, что при поступлении лишнего сигнала прозвучит лишняя пожарная тревога, что не влечет угрозы жизни и здоровью. Также, пожарным указано, что данная норма

является рекомендуемое, а следовательно не может быть предъявлено как нарушение.

Следующий пункт, оборудовать жилые помещения номеров гостиницы автономными оптико-электронными пожарными извещателями п. 6.1 приложения 1 Таблица А СП 5131302009. Во время выездного судебного заседания, мы уточняли, что данная таблица относится к общежитиям. Гостиница и общежитие не одно и то же, и представитель ГУ МЧС России по Томской области с этим согласился. Общежитие это место с постоянным проживанием людей, гостиница это место с временным пребыванием людей. В гостинице отсутствуют жилые помещения, у нас есть гостиничные номера, которые не относятся к жилому фонду. В целях решения задачи «совершенствование системы контроля в сфере валютных правоотношений» ФНС России совершенствует механизм выявления нарушений валютного законодательства Российской Федерации, в том числе применяет риск-ориентированный отбор объектов для проведения проверок, что позволило в 2018 году повысить результативность проведенных проверок до 99% по сравнению с 2017 годом (95%) при снижении их количества по сравнению с 2017 годом на 4% (в 2018 году проведено 35,4 тыс. проверок).

При этом по результатам проведенных в 2018 году проверок выявлено 71,1 тысячи нарушений валютного законодательства (на 33% больше, чем в 2017 году), составлено 87,6 тысячи протоколов об административном правонарушении (на 42% больше, чем в 2017 году).

Следует отметить, что ответственный участник определяет налоговую базу, к которой применяется ставка налога 20%. Базу, на которую распространяются различные ставки подоходного налога, члены КТГ сами решают. При этом он не учитывается при исчислении налога на КГН (пункт 9 статьи 278.1 Налогового кодекса).

Есть еще несколько особенностей, с учетом которых определяется база по подоходному налогу в рамках КГН:

- члены группы не формируют резервы по сомнительным долгам, по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, по возможным убыткам по кредитам, по ссудным и приравненным долгам в части задолженности одних членов группы перед другими, а также в части реализации товаров, работ другим членам КГН (стр. 3, 4, 5 ст. 278.1 Налогового кодекса).

- участники КГН не вправе уменьшить консолидированную налоговую базу на убытки, понесенные в налоговых периодах, предшествующих периоду вхождения в группу (пункт 6 статьи 278.1 НК РФ). Убытки, понесенные в период действия КГН, учитываются при определении консолидированной налоговой базы (пункт 6 статьи 283 Налогового кодекса).

- в отношении налога на прибыль, уплаченного по КГН, не изменяется срок уплаты налога, а именно: нет отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита (пункт 3 статьи 62 Налогового кодекса).

Восстановление производится на основании требования, которое было направлено ответственному участнику КГН.

Положительная тенденция роста поступлений сохранена в результате эффективной работы налоговых органов по контролю и надзору за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и страховых взносов законодательства Российской Федерации по налогам и сборам, а также в результате проведения мероприятий, направленных на повышение эффективности работы с задолженностью, в том числе от применения мер принудительного взыскания.

Собираемость налогов и сборов по состоянию на 01.01.2019 составила 100,36% (при плановом значении показателя на 2018 год 98,06%) и выросла по сравнению с аналогичным периодом 2017 года (99,44%) на 0,92 процентного пункта.

Предметом данного преступления (особого) является физическое вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста, в чьи функциональные обязанности включает уплату налогов (страховых взносов) с предприятия. Такой человек, как правило-руководитель исполнительного органа. Однако,

бывают случаи, когда функциональные обязанности по расчету и уплата налогов по заказу на предприятие (например, в порядке установки о учетной политике предприятия на отчетный год) присваивается финансовым или коммерческого директора, одного из заместителей директора и т. д. Таким образом, круг субъектов данного преступления ограничивается теми лица, ответственные за ведение бухгалтерского учета, отчетность и уплата налогов. К нормативным документам, налагающим обязанности по уплате налогов, не могут включать в себя договоры комиссии, доверенности на право совершения или других гражданско-правовых сделок и других гражданско-правовых документов, даже если у них есть соответствующее указание на уплату налогов по сделкам. Законодательство определяет конкретный круг лиц, на которых оно возложено обязанность по уплате налогов организации. Эту ответственность нельзя делегировать другим лицам в гражданско-правовом, в том числе договорном, порядке. Как это было отмечается, согласно части 3 статьи 2 Гражданского кодекса, налоговым и иным финансово-административным отношения гражданское право не применяется, если не предусмотрено иное законодательство. В этом случае закон (за исключением возможности делегирования прав налогового агента) на совершение таких действий не предусмотрено. Кроме того, договорная процедура делегирования налоговых платежей практически невозможна, как все учетная политика предприятия ведется в его бухгалтерии и концентрируется в бухгалтерской отчетности. Даже филиалы и обособленные подразделения, согласно Налоговому кодексу Россия, сейчас не являются независимыми налогоплательщиками и платят им через свою головную организацию. Следует посвятить несколько слов такому предмету преступления, как основное бухгалтер предприятия. В соответствии со статьей 7 Закона "О бухгалтерском учете" для формирования учетная политика, учет и своевременное представление полная и точная отчетность соответствует главному бухгалтеру (или бухгалтеру при отсутствии должности главного бухгалтера). Без его подписи деньги и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не

должны приниматься к исполнению. Эти полномочия указывают на то, что главный бухгалтер может самостоятельно осуществить преступный умысел, И так, быть единственным субъектом преступления (например, в деле, когда намерение лидера не доказано, или большой размер "распыляется" между больше менеджеров, или если главный бухгалтер выполняет свои преступный умысел, используя некомпетентность руководителя (так называемый "какой парень")). Многие вопросы на практике возникают в связи с квалификацией действий учредители (акционеры) предприятий. В большинстве случаев лица, исполняющие управленческими функциями в организации являются сотрудники, получающие установленный им должностной оклад (оклад). Мотивы совершения у них обычно нет налоговых преступлений. Другое дело - учредители, собственники предприятия, значительная стоимость которого не учтена или в противном случае скрытая прибыль, дивиденды и т. д. Если в ходе расследования будет установлено участие учредителей в неуплате налоги (например, в форме прямых указаний исполнительному органу; в виде частая смена руководителей с целью отстранения их от ответственности за неуплату налогов, сокрытия от них полной информации о доходах; в виде получения неучтенных денежных средств с предприятия, сопровождавшегося неуплатой налоги юридическим лицом и в иных случаях), такие, если они лиц привлечены к ответственности наряду с виновным руководителем (при наличии) и главного бухгалтера предприятия в качестве организаторов, подстрекатели и другие соучастники преступления. В случаях, когда налогоплательщиком является дочерняя организация или зависимых по отношению к другому, учредитель может выступать в качестве соучастников (участник), акционер, управляющий или главный бухгалтер последнего.

Следующий пункт, в системе пожарной сигнализации обеспечить дублирование светового и звукового сигнала о возникновении пожара на пульт подразделения пожарной охраны без участия работников объекта. С данным замечанием, считаю, что можно согласиться. В гостинице система противопожарной безопасности установлена таким образом, что сначала мы

передаем на пульт подразделения частной пожарной охраны, а затем данной частной пожарной охраной сигнал передается на пульт МЧС. Но время срабатывания составляет 1,5 минуты, что было продемонстрировано на выездном судебном заседании. Ч. 7 ст. 83 Федерального закона №123-ФЗ, не является оговорочной, это допустимо, что указано в паспорте безопасности, который был представлен суду, в разделе пожарной охраны. Данный документ был подписан сотрудниками МЧС, таким образом заверив, что в гостинице надлежащим образом обеспечена противопожарная защита.

Следующий пункт, устранить нарушения: настенный речевые извещатель должны быть расположены таким образом, что расстояние от потолка до верхней части оповещателя должно быть менее 150 мм – 15 см. Данные замеры также не были произведены. СП 131302009 имеет рекомендуемый характер и применяется в стадии реконструкции или строительства объекта.

Следующий пункт, устранить нарушения с коридоров подвального этажа, в которых предусмотрен выход из помещений с постоянным пребыванием людей не предусмотрена система вытяжной противодымной вентиляции. Постоянное пребывание людей в подвале запрещено. Суду представлен свидетельствующим об этом приказ о запрещении использования помещений подвального этажа для каких-либо нужд, кроме обслуживания инженерных систем, также ограничен круг лиц, которые могут проходить в подвал и осматривать целостность инженерных систем. Также представили соглашение о расторжении договора с прачечной, ранее расположенной в подвальном помещении. Закрыты все те места, где присутствовали люди, в том числе сауна и солярий, продемонстрировали, что данные помещения закрыты и опечатаны, а также обесточены. Подвал и ранее был техническим, и запроектирован как технический подвал, что видно из представленной проектной документации.

По результатам контрольной и аналитической работы налоговых органов в бюджет дополнительно поступило 297 млрд. рублей. Из них без

назначения выездных проверок в результате применения аналитических инструментов в целях выявления сокрытой налоговой базы (в том числе с использованием «АСК НДС-2») в бюджет дополнительно поступило 79,6 млрд. рублей (на 42,4% больше поступлений 2017 года).

В первую очередь, взыскание производится за счет иного имущества ответственного участника КГН. В последнюю очередь, взыскание распространяется на другое имущество других членов КГН. Эти правила изложены в пункте 11 статьи 47 Налогового кодекса.

В случае принятия решения о приостановлении деятельности в случае непредставления налоговой декларации по налогу на прибыль счета всех участников КГН могут быть заблокированы одновременно (п. 3 р. 13 ст. 76 Налогового кодекса).

Выездные налоговые проверки КГН проводятся по тем же правилам, что и регулярные выездные проверки, с учетом некоторых особенностей (пункт 18 статьи 89 Налогового кодекса), предусмотренных новой статьей 89.1 Налогового кодекса. Давайте перечислим некоторые из них.

Во-первых, выездная проверка КГН проводится только в отношении налога на прибыль на территории ответственного участника и других участников КГН (пункт 1 статьи 89.1 Налогового кодекса).

Во-вторых, налоговый орган не вправе провести самостоятельную выездную проверку филиала или представительства участника КГН (п. 2 ст. 89.1 НК РФ).

В-третьих, выездная проверка КГН налога на прибыль не исключает выездных проверок членов этой группы в отношении других налогов. Результаты таких проверок должны выдаваться отдельно (пункт 3 статьи 89.1 Налогового кодекса).

В-четвертых, выездная проверка КГН не может продолжаться более двух месяцев, плюс число месяцев, равное числу участников группы (за исключением ответственного участника). Общий срок проверки не должен превышать одного года (пункт 5 статьи 89.1 Налогового кодекса).

Также скорректирован срок представления документов, истребованных в ходе проверки в соответствии со статьей 93 Налогового кодекса. Член КГН обязан представить документы, необходимые налоговому органу для проведения проверки, не позднее 20 рабочих дней со дня получения соответствующего требования(пункт 3 статьи 93 Налогового кодекса). Как правило, этот срок составляет 10 рабочих дней.

Решение, принятое по результатам рассмотрения материалов выездной проверки КГН, может быть обжаловано ответственным членом группы. Если другой участник КГН также привлечен к ответственности, Этот участник вправе обжаловать решение в соответствующей части (пункт 1 статьи 101.2, пункт 2 статьи 138 Налогового кодекса).

Следует отметить, что, как правило, штраф за неуплату налога, установленный статьей 122 Налогового кодекса, взыскивается с ответственного участника. В этом случае последний не несет ответственности, если неуплата налога вызвана тем, что другой член группы сообщил ему ложные сведения (п. 4 ст. 122 Налогового кодекса).

3.2. Факультативные виды субъектов налогового права

Представители субъектов налогового права

Представительство в налоговом праве - юридические действия, совершаемые налоговым представителем, полномочия которого должны быть документально подтверждены, от имени представляемого лица в пределах его полномочий, которые создают, изменяют или прекращают налоговые права и обязанности представляемого лица.

Налоговый кодекс Российской Федерации допускает совместное участие представителя и налогоплательщика.

Признаки института представительства:

- представитель оказывает юридическую помощь представляемому в приобретении и реализации субъективных прав и обязанностей последнего в его отношениях с третьими лицами, и такое содействие осуществляется в интересах представляемого;
- возможность, содержание и пределы такой помощи определяются субъективным правом представителя (органа);
- в процессе осуществления полномочий представитель действует в отношении третьих сторон;
- в результате осуществления полномочий для представителя не возникает правовых последствий в отношении третьих лиц.

Институт представительства в налоговом праве имеет свою специфику, которая определяется прежде всего обязательным методом регулирования налоговых отношений.

Институт представительства в налоговых отношениях подразделяется на два вида:

- юридическое представительство;
- уполномоченное представительство.

Законными представителями налогоплательщика — организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Законными представителями налогоплательщика — физического лица признаются в соответствии с гражданским законодательством его родители, усыновители или опекуны.

В письме Минфина России от 16.02.2011 №03-02-07/1-4930 было отмечено, что единоличный исполнительный орган управляющего вправе подписывать налоговые декларации (расчеты) управляемых компаний без доверенности.

Уполномоченный представитель налогоплательщика — физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Поскольку уточнение исковых требований прокурора основываются на справке от ГУ МЧС России по Томской области, то считаю необходимым обратить внимание на следующие пункты. Первое требование заключается в обеспечении исправленного состояния системы установок противопожарной защиты, организация проведения проверок, их работоспособность в соответствии с инструкцией на технические средства завода-изготовителя национальными и международными стандартами с оформлением соответствующих актов проверки, однако, во время выездного судебного заседания было установлено, что пожарная сигнализация находится в рабочем состоянии и срабатывает на поднесение дыма, и при разрыве цепи, было слышно, что включается голосовое оповещение, включается сигнал пожарной опасности, загораются стрелки, т.е. сигнализация находится в рабочем состоянии. Однако, по мнению представителя ГУ МЧС, если отсутствует исполнительная документация, то пожарная сигнализация находится в неисправном состоянии. Однако, предъявлялся журнал регламентных работ, в котором указано, что регламентные работы ведутся в

отношении той пожарной сигнализации, которая была установлена еще в 90-е годы. Хотела бы обратить внимание на неконкретную формулировку требования, относительно несоответствия национальным и международным стандартами, не указано каким именно актам не соответствует, данная формулировка является общей фразой. Неоднократно при выездном судебном заседании убеждались в том, что сигнализация работает, датчики срабатывают, пульт начинает реагировать, т.е. было установлено рабочее состояние сигнализации. Мы предъявляли журнал, копия которого приобщена к материалам дела, в котором видно, что регламенты работы ведутся постоянно. Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков является уполномоченным представителем всех участников данной группы на основании закона. Независимо от положений Договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (в том числе и в случае его расторжения) ответственный участник этой группы вправе представлять интересы участников указанной консолидированной группы в:

- регистрация в налоговых органах соглашения о создании консолидированной группы налогоплательщиков, включая внесение изменений в указанное соглашение, решение о продлении действия соглашения и его расторжении;

- обязательный сбор от участника консолидированной группы налогоплательщиков недоимки по налогу на прибыль организаций по этой группе;

- привлечение организации к ответственности за налоговые правонарушения, совершенные в связи с участием в консолидированной группе налогоплательщиков;

- влияние действий (бездействия) налогового органа на права организации, являющейся членом консолидированной группы налогоплательщиков.

Лицо, являющееся ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков, вправе делегировать полномочия,

предоставленные ему по представлению интересов участников этой группы третьим лицам на основании доверенности, выданной в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

Банки

В Налоговом Кодексе Российской Федерации банки, хотя и не названные в числе участников налоговых отношений, выполняют важную функцию в этих отношениях. Соответствующие обязанности банков, предусмотренные статьей 60 Налогового кодекса³¹:

1) обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов, сборов, страховых взносов

Банки обязаны исполнять поручение плательщика на перечисление налога, сбора, страховых взносов в бюджет Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства.

По распоряжению плательщика или поручения налогового органа исполняются банком в течение одного рабочего дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом. При этом сервисный сбор за данные операции не взимается, за исключением операций по перечислению налога посредством трансграничного перевода средств с использованием международных платежных карт, при осуществлении которых налогоплательщик обслуживается иностранным банком.

При представлении физическим лицом поручения на перечисление налога обособленному подразделению банка, не имеющему корреспондентского счета (субсчета), общий срок, установленный для исполнения банком поручения налогоплательщика, продлевается в установленном порядке на время доставки такого поручения организацией федеральной почтовой связи обособленному подразделению банка, имеющему корреспондентский счет (субсчет), но не более пяти рабочих дней.³²

При наличии средств на счете плательщика банки не вправе задерживать исполнение поручения плательщика и поручения налогового органа.

В случае невозможности исполнить поручение налогоплательщика или поручения налогового органа в срок, предусмотренной НК РФ, в связи с отсутствием или недостаточностью средств на корреспондентском счете банка, открытом в учреждении Центрального Банка Российской Федерации, Банк обязан в течение дня, следующего после истечения срока, установленного Налоговым кодексом для исполнения Заказа, сообщить, неисполнение (частичное исполнение) поручения налогоплательщика в налоговый орган по месту нахождения банка и налогоплательщику, и неисполнение (частичное исполнение) поручения налогового органа. - в налоговый орган, который прислал этот приказ, и в налоговый орган по месту нахождения банка (его обособленных подразделений).

Банки несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей в соответствии с главой 16 Налогового кодекса.

Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджетную систему Российской Федерации суммы налога, сбора, взноса. В случае неисполнения банком данного обязательства в установленный срок банк подлежит мерам по взысканию непереведенных сумм налога (сбора, взноса) за счет средств, а также за счет иного имущества банка.

Эти же правила распространяются на обязанность банков исполнять поручения налоговых агентов, а также на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации сборов, пеней и штрафов.

При исполнении банком поручений о возврате налогоплательщикам сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов плата за обслуживание по указанным операциям не взимается³³.

2) обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков

Банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при наличии информации о соответствующих

идентификационный номер налогоплательщика. Иностранные организации, нотариусы, юристы, создавшие юридические бюро - при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета, вклада (депозита), организации, предпринимателя, физического лица, изменении их реквизитов, предоставлении или прекращении права организации (индивидуального предпринимателя) на использование корпоративных электронных средств платежа для электронных денежных переводов, изменении реквизитов корпоративных электронных средств платежа в электронном виде в налоговый орган по месту его нахождения в течение трех дней со дня соответствующего открытия, закрытия или изменения реквизитов такого счета³⁴.

3) участие банков в деятельности налогового контроля

Банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств на них, выписки по операциям на счетах организаций, предпринимателей, физических лиц, а также справки об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации в течение трех дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа.

Согласно новой редакции законодательства, инспекция может запросить информацию у банка:

- в случае проведения налоговых проверок указанных лиц;
- в случае требования у них документов (информации) относительно конкретной сделки вне рамок проведения налоговых проверок, на основании статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации. В этом случае информация может быть запрошена как у сторон сделки, так и у других лиц, имеющих документы (информацию) о ней.

Следует отметить, что справки о счетах, вкладах (вкладах) от физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных

предпринимателей, справки об остатках денежных средств на их счетах, вкладах (вкладах), выписки об операциях по их счетам, по их вкладам (вкладам), справки об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денег такими физическими лицами налоговый орган может запросить у банка с согласия руководителя вышестоящего налогового органа или руководителя (заместителя руководителя) Федеральной налоговой службы России. А также, чтобы осуществлять соответствующий запрос возможно исключительно в случаях проведения налоговых проверок в отношении таких физических лиц или истребования документов (информации) в соответствии с разделом 1 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации. На основании указанного пункта документы (информация) требуются при проведении налоговой проверки, а также при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля³⁵.

При разрешении споров в сфере налогообложения, приоритетным является положение, согласно которому главной обязанностью налогоплательщика является своевременная и полная уплата налогов. Эта обязанность обеспечивается мерами административной и уголовной ответственности, а также налоговыми санкциями.

Этот подход является ведущим в разрешении налоговых споров, поскольку обязанность плательщиков уплачивать налоги своевременно и в полном объеме закреплено в пунктах 1 и 4 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" .

При квалификации налоговых правонарушений и применении мер финансовой ответственности абсолютным приоритетом является формальный признак.

Данное положение означает, что при рассмотрении налоговых споров, в первую очередь, проанализировав обстоятельства дела, касающиеся самого факта нарушения налогового законодательства. Он не принимает во внимание:

- последствия налогового правонарушения;

- причины совершения налогового правонарушения;
- степень вины налогоплательщика;
- определенные противоправные действия государственных органов.

При буквальном толковании норм права, предусматривающих ответственность за нарушение налогового законодательства, можно сделать вывод, что соответствующие санкции применяются только в случаях, когда это конкретно установлено законом, таким образом, при наличии в законодательном акте нормы, регламентирующей порядок исчисления и уплаты налога в бюджет. В этом случае ссылка должна быть конкретной, с указанием правил, к которым она относится.

Субъекты налоговых правонарушений

В соответствии со статьей 106 Налогового кодекса Российской Федерации налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность. Поэтому при наличии нарушения должно быть виновное лицо, то есть субъект правонарушения (организация или физическое лицо), которое должно продолжать нести ответственность (п. 1 ст. 107 НК РФ).

Обратите внимание, что лица, участвующие в налоговых отношениях, несут ответственность за налоговые правонарушения. Руководитель и главный бухгалтер организации могут участвовать в налоговых правоотношениях в качестве представителей организации, а налоговая ответственность за неуплату налогов и иные нарушения ляжет на организацию. В то же время эти лица, наделенные административными и распорядительными функциями, могут привлекаться к административной ответственности за нарушения независимо от применения налоговых санкций к самой организации. Кроме того, факт выявления налоговых нарушений в организации послужит основанием для наложения административного взыскания на руководителей (иных ответственных лиц) организации.

Если обратиться к статистике уголовных дел по налоговым правонарушениям, то, например, в 2013 году в России было выявлено уклонений от уплаты налогов физическими лицами – 5445, уклонение от уплаты налогов юридическими лицами – 6922. На основании решения налогового органа банки обязаны приостановить операции по банковским счетам, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей (налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов, плательщики страховых взносов) 36 (статья 76 Налогового кодекса).

Решение о приостановлении операций плательщика по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств может приниматься руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в следующих случаях³⁷:

- для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, страховых взносов, пеней и (или) штрафа;

- в случае непредставления налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении срока подачи такого заявления;

- в случае отказа исполнить обязанность обеспечить получение от налогового органа по месту нахождения плательщика документов в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в течение 10 дней с момента установления налоговым органом факта несоблюдения налогоплательщиком такой обязанности;

- в случае неисполнения плательщиком обязанности по передаче в налоговый орган поступления запроса на представление документов, требования о предоставлении разъяснений и (или) уведомления о вызове в налоговый орган - в течение 10 дней со дня истечения срока, установленного для передачи плательщиком поступления документов, направленных налоговым органом.

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, обязанность по их уплате может быть обеспечена банковской гарантией, в соответствии со ст. 74.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Виды налоговых нарушений и основания ответственности

В последние годы общий порядок применения мер ответственности за налоговые правонарушения неоднократно рассматривался на страницах различных изданий. Во избежание ненужного повторения на диаграмме показана структура налоговых обязательств.

Меры ответственности за налоговые правонарушения определены в гл. 16 Налогового кодекса и условно разделены на несколько групп. В то же время показана взаимосвязь налоговой ответственности и санкций за аналогичные правонарушения, определенных в действующем административном и пенсионном законодательстве.

Ряд налоговых правонарушений, определенных Главой 16 Налогового кодекса, не может быть применен к определенным категориям налогоплательщиков. При этом возможность применения тех или иных санкций иногда определяется в зависимости от того, в каком качестве лицо участвует в налоговых отношениях. Так, для банков специальные меры ответственности определены гл. 18 Налогового кодекса, но в то же время они могут быть наказаны за нарушения, содержащиеся в главе 16 Налогового кодекса. Или другой пример - лица, осуществляющие административно-распорядительные функции в организациях, могут быть привлечены к административной ответственности и одновременно оштрафованы за налоговые нарушения в случае, если они действовали в налоговых отношениях от своего имени как налогоплательщики.

В настоящее время все предприятия, находящиеся на общей системе налогообложения, платят НДС и налог на прибыль и, следовательно, именно по этим налогам происходит наибольшее количество правонарушений. На крупных предприятиях суммы, вычитаемые по этим налогам, исчисляются

сотнями тысяч, поэтому организации стараются минимизировать суммы вычетов, в связи с чем, зачастую возникают споры между налогоплательщиком и налоговым органом. Другие способы совершения налоговых нарушений встречаются значительно реже: осуществление коммерческой деятельности без лицензии (11 %), превышения предельно допустимой суммы при расчете наличными (7 %), проведение финансовых операций с использованием счетов других предприятий по взаимной договоренности (2.7 %), ведение коммерческой деятельности без регистрации в налоговой инспекции (3 %). Наибольшее количество нарушений налогового законодательства в крупном и особо крупном масштабе выявлено в следующих отраслях экономики: промышленности (23,3 %), торговле (17,4 %), строительстве (17 %). Доля нарушений налогового законодательства в кредитно-финансовой сфере – 2 % от всех нарушений

В силу банковской гарантии банк (Гарант) обязан исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, если последний не уплатил причитающуюся сумму налога в установленный срок, и соответствующих пеней в соответствии с условиями данного гарантом обязательства по уплате суммы денежных средств, представленной налоговым органом в письменной или электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, требование по уплате этой суммы.

В Налоговом кодексе есть специальная глава (Глава 18), которая включает виды нарушений, совершенных банками в отношении обязательств, предусмотренных налоговым законодательством, и определяет ответственность за их совершение.

Заключение

На основании выполненной работы, можно сделать следующие выводы:

1. Статья 9 Налогового кодекса РФ содержит перечень субъектов налогового права, но этот список не полный. В число участников, например, не входят представительные органы Российской Федерации. В этой части ст. 9 Налогового кодекса фактически противоречит ст. 2 Налогового кодекса. Часть первая статьи 2 Налогового кодекса прямо указывает, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации. Очевидно, что основными участниками отношений по установлению и введению налогов и сборов являются представительными органами. В частности, в список участников не включены финансовые органы (Министерство финансов) и некоторые другие.

2. Правовой статус субъектов в налоговом праве неодинаков и основан на методе императивного воздействия одних субъектов (Российской Федерации (уполномоченных органов и должностных лиц), ее субъектов (их уполномоченных органов) и ОМС (их должностных лиц)) на другие субъекты (физических лиц и их представителей, юридических лиц, налоговых агентов и налоговых представителей).

3. Правовой статус участников налоговых отношений, перечисленных в статье 9 Налогового кодекса, регулируется целым комплексом нормативных правовых актов по налогам и сборам, в том числе региональным налоговым законодательством и правовыми актами органов местного самоуправления.

4. Субъекты налогового права обладают определенными правами и обязанностями, осуществление и соблюдение которых гарантирует нормальное функционирование отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по установлению, введению и взиманию налогов в доход государства (муниципального образования),

осуществлению налогового контроля и привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения.

5. Налоговая правосубъектность любого субъекта налогового права всегда является специальной. Юридического лица в сфере налогового права специализирована по своему конкретному содержанию. Налоговая правосубъектность физических лиц, организаций, некоторых государственных органов исполнительной власти, представительных органов изначально предполагает участие каждого из этих субъектов только в определенных группах налоговых отношений, при этом в качестве строго определенной стороны в соответствующих налоговых отношениях. Кроме того, каждый из субъектов налогового права может иметь строго ограниченный перечень налоговых прав и обязанностей из своего абстрактного перечня, предусмотренного целым комплексом налоговых правил.

6. Субъекты налогового права могут быть разделены на основные, к которым относятся налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, налоговые органы, Министерство финансов Российской Федерации; а также факультативные, к которым относятся представители, кредитных организаций (банков) и др.

Таким же выводом является факт внесения изменений в Налоговый кодекс, что указывает на приоритетность регулирования данной сферы законодательства по сравнению с другими отраслями права. Основанием для такого вывода является факт формирования бюджета в основном от налоговых поступлений.

Таким образом, субъектом налогового права является лицо, наделенное правосубъектностью - признанной законом способностью быть участником конкретных налоговых отношений. Налоговая правосубъектность включает в себя понятия "налоговая правоспособность" и "налоговая дееспособность". Налоговый потенциал-это способность иметь налоговые права и обязанности, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации. Налоговая дееспособность-это способность субъекта

самостоятельно или через представителей приобретать, осуществлять, изменять и прекращать налоговые права и обязанности, а также нести ответственность за их неисполнение и незаконную реализацию.

Список используемых источников и литературы

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993 // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2014. - N 31, ст. 4398.
2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 25.12.2018) // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. - N 30, ст. 3012.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019) // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1994. - N 32, ст. 3301.
4. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 N 138-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.12.2018) // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. - N 46, ст. 4532.
5. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 N 21-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.12.2018) // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2015. - N 10, ст. 1391.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Рос. газ. – 1998. – N 148-149; Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. - N 31, ст. 3824.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 15.04.2019) // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. - N 32, ст. 3340.
8. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 01.04.2019) // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. - N 25, ст. 2954.
9. Федеральный закон от 02.12.1990 N 395-1 О банках и банковской деятельности (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019) // Собрание законодательства РФ N 6. -1996. - ст. 492.

10. Федеральный закон от 08.08.2001 N 129-ФЗ О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019) // Собрание законодательства РФ N 33. - 2001, ст. 3431.

11. О налоговых органах Российской Федерации [Электронный ресурс] : закон от 21.03.1991 N 943-1 : (ред. от 27.12.2018) // КонсультантПлюс: справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. ун-та.

12. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 N 148 Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации // "Вестник ВАС РФ" N 1. – 2012.

13. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Журбина Александра Павловича на нарушение его конституционных прав абзацем первым пункта 2 статьи 60 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда РФ от 25.09.2014 N 2013-О // КонсультантПлюс: справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. ун-та.

14. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Щербаковой Тамары Андреевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации и абзацем третьим пункта 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2015 г. N 1770-О // КонсультантПлюс: справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. ун-та.

15. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 N 24-П По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // "Собрание законодательства РФ" N 42. – 1998.- ст. 5211.

16. Постановление Пленума ВАС РФ от 05.10.2007 N 57 О некоторых вопросах практики рассмотрения арбитражными судами дел, касающихся взимания налога на добавленную стоимость по операциям, связанным с предоставлением жилых помещений в пользование, а также с их обеспечением коммунальными услугами и с содержанием, эксплуатацией и ремонтом общего имущества многоквартирных домов // Вестник ВАС РФ N 11. – 2007.

17. Постановление Пленума ВАС РФ от 17.02.2011 № 12 О некоторых вопросах применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 27.07.2010 № 228-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» // "Вестник ВАС РФ" N 1. – 2012.

18. По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 1 статьи 2 Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" в связи с жалобой гражданина Н.Н. Марасанова [Электронный ресурс] : постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 10 ноября 2016 г. N 23-П // КонсультантПлюс: справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. ун-та.

19. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 // КонсультантПлюс: справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. ун-та.

20. О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации об обязательствах и их исполнении [Электронный ресурс] : постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 22 ноября 2016 г. N 54 г. Москва // КонсультантПлюс: справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. ун-та.

21. Постановление Президиума ВАС РФ от 11 мая 2010 г. N 18172/09
Обоснованность получения налоговой выгоды, уменьшение налоговой базы по
ЕСН // Вестник высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8 . –
2010г.

22. Письмо Минфина России от 01.08.2012 №03-02-08/71
[Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ. Правовая система. – Версия
Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том.
ун-та.

23. Письмо Минфина России от 16.02.2011 №03-02-07/1-
49[Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: справ. Правовая система. –
Версия Проф. – Электрон. Дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-
ки Том. ун-та.

24. Алехин А.П., Кармолицкий А.А. Административное право
России // А.П. Алехин, А.А. Кармолицкий Зерцало – М. - М.: Юпитер, 2011. –
520 с.

25. Александров И.М. Налоги и налогообложение. /
И.М. Александров. – М.: Дашков и К, 2005. – 451 с.

26. Артемов Н.И. Правовые основы налогообложения в Российской
Федерации / под ред. Е.М.Ашмарина. — М.: ЮристЪ, 2003. —206 с.

27. Апель А.Л. Основы налогового права. Учебник, 2-е изд. / А.Л.
Апель. – СПб.: Питер, 2003. – 312 с.

28. Алексеев С. С. Теория права // С.С. Алексеев – М.: ЮристЪ,
1995. – 320 с.

29. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и
практики / Д.В. Винницкого. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. – 305 с.

30. Винницкий, Д. В. Налоговое право: учебник для академического
бакалавриата / / Д. В. Винницкий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.:
Юстицинформ, - 2015. – 360 с.

31. Вострикова Л.Г. Финансовое право. Учебник для вузов, 2-е изд.
перераб. и дополн. / Л.Г. Вострикова. – М.: Юстицинформ, 2006. – 444 с.

32. Герасимов Е. В. Общая характеристика субъектов и объектов российского налогового права и правоотношений / Е.В. Герасимов. – М.: Молодой ученый. – 2018 – 601 с.
33. Горбунова О.Н. Финансовое право. Учебник / О.Н. Горбунова. – М.: Юристь, 1996. – 516 с.
34. Годме П.М. Финансовое право // П.М. Годне. – М.: Дрофа – 1978. – 451 с.
35. Грачева Е.Ю. Финансовое право / Е.Ю. Грачева. – М.: Проспект, 2016. – 648с. Гуреев В.И. Российское налоговое право / В.И. Гуреев – М.: Экономист, 2004. – 384 с.
36. Демин А.В. Налоговое право: Учебное пособие / А.В. Демин. – М.: Юрлитинформ, 2008. – 354 с.
37. Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение/ Л.В. Дуканич.– Ростов на Дону: Феникс, 2008. – 416 с.
38. Еналеева И.Д. Налоговое право России: учебник / И.Д. Еналеева. – М.: Юрист, 2006. – 164 с.
39. Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г. Финансовое право / Е.Н. Евстигнеев. – СПб: Питер, 2002. – 311 с.
40. Евтушенко В.Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / В.Ф. Евтушенко. – М.: Юриспруденция, 2006. – 261 с.
41. Земляченко С.В. Комментарий к налоговому кодексу РФ/ Под ред. С.В. Земляченко. – М.: Кодекс, 2008. – 141 с.
42. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / Под ред. М.В. Карасевой. М.: Экономист, 2012. – 212 с.
43. Карасева М.В. Финансовое право // М.В. Карасева – М.: Дрофа, 2007. – 592 с.
44. Карасева М.В. Финансовое правоотношение // М.В. Карасева. – М.: Инфарм. – 2001. – 365 с.

45. Клейменова М.О. Налоговое право: Учебное пособие / М.О. Клейменова. – М.: Дрофа, 2008. – 236 с.
46. Ковалевская Д.Е., Короткова Л.А. Камеральная налоговая проверка / Д.Е. Ковалевская, Л.А. Короткова – М.: Финансовая газ., 2003. – 47 с.
47. Козырин А.Н. Введение в российское налоговое право: Учебное пособие / А. Н. Козырин. – М.: Институт публично-правовых исследований, 2014. – 365 с.
48. Крохина Ю.А. Налоговое право / Ю.А. Крохина. – М.: Юрайт-издат, 2008. – 429 с.
49. Кустова М.В., Ногина А.О., Шевелева И.А. Налоговое право России. Общая часть. – М.: Дрофа, 2009.
50. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. // Н.П. Кучерявченко. – М.: Юристъ, 2009. – 606 с.
51. Кучеров И.И. Налоги и криминал / И.И. Кучеров. – М.: Норма, 2000. – 111 с.
52. Крохина Ю.А. Налоговое право России / Ю.А. Крохина. – М.: Норма, 2008. – 752с.
53. Лермонтов Ю.М. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / Ю.М.Лермонтова.- М: Финансовая газ., 2006.
54. Матузов Н.И., Воротников А.А., Кулапов В.Л. Теория государства и права : курс лекций // Н.И. Матузов, А.А. Воротников, В.Л. Кулапов 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юр. Норма : НИЦ ИНФРА-М, 2018. – 640 с.
55. Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учеб. пособ. // М.Ю Орлов. - М.: Инфа-м – 2009. – 63 с.
56. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика / В.Г. Пансков. – М.: Юниформ, 2011. – 163с.

57. Пепеляев С.Г. Налоговое право России / С.Г. Пепеляева. – М.: Высшее образование, 2004. – 304 с.
58. Пепеляев С.Г. Основы налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2008. – 451 с.
59. Петрова, Г.В. Финансовое право / Г.В. Петрова. – М.: ТК Велби, 2006. – 280 с.
60. Петрова Г.В. Налоговое право: Учебник для вузов / Г.В. Петрова. – М.: Инфра-М, 2010. – 271 с.
61. Поляк Г.Б. Налоговое право / Г.Б. Поляк.- М.: Юнити-дана, 2007. – 271 с. Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов / В. Пушкарев. – М.: Медос, 1996. – 108 с.
62. Скрипниченко В.А. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / В.А. Скрипниченко. – СПб.: Питер, 2010. – 464 с.
63. Тилле А.А. Занимательная юриспруденция // А.А. Тилле. – М.: Инфа-М, 2000. – 261 с.
64. Торопыгин Г.Д. Теория и история налогообложения / Г.Д. Торопыгин. – Самара: Вэлби, 2009. – 154 с.
65. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций / Д.В. Тютин. – СПС КонсультантПлюс, 2018.
66. Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. СПб., 2002. 354 с.
67. Хантаева Н.Л. Теоретические основы налогообложения Учебное пособие / Н.Л. Хантаева – 2006. – 314 с.
68. Химичева Н.И. Финансовое право: Учебник / Под ред. проф. Н.И. Химичевой. – М.: Норма, 2005. – 284 с.
69. Шмелев Н. Неплатежи – проблема номер один российской экономики