111 Терминов налогового права

Новый взгляд

ЮНИТИ
UNITY

111 терминов налогового права:

новый взгляд

Рекомендовано Международным учебно-методическим центром «Профессиональный учебник» в качестве научно-практического издания

Рекомендовано Научно-исследовательским институтом образования и науки в качестве научно-практического издания

Электронные версии книг
Издательства ЮНИТИ-ДАНА на сайте
Международной электронной библиотеки
«Образование. Наука. Научные кадры»
www.niion.org



Закон и право • Москва • 2019

УДК 81'373.46:[347.73:336.221.24]
ББК 67.402.23в3
С81

Авторский коллектив:
Н.Ю. Андреев, *В.В. Замулко*, *А.А. Копина*,
Л.Н. Пастушкова, *А.Г. Пауль*, *Н.Н. Пищулина*, *К.А. Пономарева*,
А.В. Реут, *Д.А. Реут*, *А.А. Рябов*, *И.А. Сапрыкина*,
Н.А. Соловьева, *Э.Э. Юхневич*, В.А. *Яговкина*

Руководитель авторского коллектива — *Н.А. Соловьева*

Рецензенты:
заслуженный юрист Российской Федерации, почетный работник высшего профессионального образования РФ, почетный работник науки и техники РФ, доктор юридических наук, профессор *Е.Ю. Грачева* (первый проректор Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина, заведующая кафедрой финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина);
доктор экономических наук, профессор *И.А. Майбуров* (заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина)

Главный редактор издательства *Н.Д. Эриашвили*, кандидат юридических наук, доктор экономических наук, лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

С81 **111 терминов** налогового права: новый взгляд: науч.-практ. издание / [Н.А. Соловьева (рук.) и др.]. — М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2019. — 575 с.

ISBN 978-5-238-03201-6

Агентство CIP РГБ

Научно-практическое издание представляет собой краткое изложение налогово-правовых и экономических взглядов на 111 терминов налогового права. Рассмотрены не только закрепленные в налоговом законодательстве термины, но и в нем не содержащиеся, однако широко используемые в правоприменительной практике, научной и учебной литературе.

Для студентов и магистрантов юридических и экономических факультетов, а также для всех изучающих и интересующихся налоговым правом.

ББК 67.402.23в3

ISBN 978-5-238-03201-6
© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2019
Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания (Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ). Воспроизведение всей книги или любой ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

Предисловие

В 2015 г. вышло наше первое научно-практическое издание «101 термин налогового права: краткое законодательное и доктринальное толкование». Наши ожидания не были обмануты — издание получило положительные отзывы и, судя по всему, оказалось полезным изучающим и интересующимся налоговым правом.

Удачный опыт подвиг нас на подготовку нового издания, посвященного толкованию налоговой терминологии. Пересмотрев уже исследованные термины, мы исключили те, которые не нуждаются в дополнениях, оставили и доработали актуальные и дополнили не рассмотренными ранее, но представляющими немалый интерес понятиями.

Результат нашей работы — «111 терминов налогового права: новый взгляд» — перед вами. Как и прежде, авторский коллектив не претендует на всеобъемлющее исследование. Бесспорно, мы постарались представить разностороннее толкование понятий, привлечь внимание к неоднозначности понимания либо дискуссионности многих из них, необходимости дальнейшего изучения либо законодательного закрепления. Однако нашей целью не было изложить и упомянуть максимально возможное количество научных работ и точек зрения, что, естественно, нисколько не умаляет значимости неупомянутых работ и позиций.

Далее, не отвлекая вашего внимания от изучения содержания работы, хотелось бы выразить искреннюю благодарность нашим уважаемым рецензентам и выразить надежду, что и это издание окажется полезным и востребованным.

От имени авторского коллектива
Н.А. Соловьева

Указатель терминов

Акты налоговых органов
Арест имущества
Безнадежные долги по налогам
Бенефециарный собственник
Взаимозависимые лица
Взаимосогласительные процедуры
Взыскание налога
Выездная налоговая проверка
Гражданско-правовые категории в налоговом законодательстве
Двойное (многократное) налогообложение
Дискриминация в налоговых правоотношениях
Доход
Законодательство о налогах и сборах
Зачет и возврат налога
Защита прав налогоплательщиков
Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях
Изменение срока уплаты налога и сбора
Информационный обмен
Исполнение налоговой обязанности
Камеральная налоговая проверка
Консолидированная группа налогоплательщиков
Контролируемые иностранные компании
Контролируемые сделки
Косвенные налоги
Личный кабинет налогоплательщика
Международное налоговое право
Налог
Налоговая амнистия
Налоговая база
Налоговая безопасность
Налоговая выгода
Налоговая гармонизация
Налоговая декларация
Налоговая жалоба
Налоговая кодификация
Налоговая конкуренция
Налоговая культура
Налоговая обязанность (налоговое обязательство)
Налоговая оптимизация
Налоговая ответственность
Налоговая отчетность
Налоговая политика
Налоговая правосубъектность
Налоговая санкция
Налоговая система
Налоговая ставка
Налоговая тайна
Налоговое администрирование
Налоговое бремя
Налоговое право
Налоговое правонарушение
Налоговое преступление
Налоговое резидентство организаций
Налоговое резидентство физических лиц
Налоговое уведомление
Налоговые вычеты
Налоговые льготы
Налоговые органы
Налоговые правоотношения

Налоговые расходы
Налоговые риски
Налоговые споры
Налоговый агент
Налоговый контроль
Налоговый маневр
Налоговый мониторинг
Налоговый омбудсмен
Налоговый период
Налоговый прецедент
Налоговый процесс
Налоговый суверенитет
Налоговый федерализм
Налогоплательщик
Недоимка
Низконалоговые юрисдикции
Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов
Объект налогообложения
Организация-налогоплательщик
Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах
Парафискалитет
Патент
Пеня
Порядок исчисления налогов и страховых взносов
Порядок уплаты налогов, сборов, страховых взносов
Постоянное представительство иностранных организаций
Представительство в налоговых правоотношениях
Презумпции в налоговом праве
Прибыль
Принципы налогового права
Приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке
Прямые налоги
Разъяснения законодательства о налогах и сборах
Самозанятые лица
Сбор (пошлина)
Соглашение об избежании двойного налогообложения
Специальные налоговые режимы
Срок уплаты налогов
Сроки давности
Страховые взносы
Трансфертное ценообразование
Требование об уплате налога
Уклонение от уплаты налогов
Унификация налогового законодательства
Установление налогов и сборов
Учет в налоговых правоотношениях
Учет организаций и физических лиц в налоговых органах
Участники налоговых правоотношений
Фикции в налоговом праве
Функции налогов
Цена
Элементы налогообложения

Список иных рассмотренных терминов

Авансовые платежи
см. **Порядок уплаты налогов, сборов, страховых взносов**

Акт информационно-разъяснительного характера
см. **Акты налоговых органов**

Акт налогового органа ненормативного характера
см. **Акты налоговых органов**

Акт налоговой проверки
см. **Акты налоговых органов**

Антиналогообложение
см. **Двойное (многократное) налогообложение**

Апелляционная жалоба
см. **Налоговая жалоба**

Вмененный доход
см. **Доход**

Возмещение налога
см. **Зачет и возврат налога**

Встречная проверка
см. **Выездная налоговая проверка**

Губительная налоговая конкуренция
см. **Налоговая конкуренция**

Декларационный платеж
см. **Исполнение налоговой обязанности**

Деофшоризация
см. **Низконалоговые юрисдикции**

Дивиденд
см. **Доход**

Добросовестность/недобросовестность налогоплательщиков
см. **Налоговая выгода**

Дополнительная проверка
см. **Выездная налоговая проверка**

Дополнительные мероприятия налогового контроля
см. **Выездная налоговая проверка**

Единая упрощенная налоговая декларация
см. **Налоговая декларация**

Задолженность по налогам и сборам
см. **Недоимка**

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)
см. **Учет организаций и физических лиц в налоговых органах**

Имущественная декларация
см. **Налоговая декларация**

Инвестиционный налоговый кредит
см. **Изменение срока уплаты налога**

Крупнейшие налогоплательщики
см. **Организация-налогоплательщик**

Лицо, имеющее фактическое право на доходы
см. **Бенефициарный собственник**

Международное налогообложение
см. **Международное налоговое право**

Мероприятие налогового контроля
см. **Налоговый контроль**

Налоговая дееспособность
см. **Налоговая правосубъектность**

Налоговая деликтоспособность
см. **Налоговая правосубъектность**

Налоговая дисциплина
см. **Налоговая культура**

Налоговая мораль
см. **Налоговая культура**

Налоговая нагрузка
см. **Налоговое бремя**

Налоговая несправедливость
см. **Двойное (многократное) налогообложение**

Налоговая правоспособность
см. **Налоговая правосубъектность**

Налоговая стратегия
см. **Налоговая политика, Налоговая система**

Налоговая тактика
см. **Налоговая политика, Налоговая система**

Налоговое производство
см. **Налоговое администрирование**

Налоговозначимая информация
см. **Налоговая тайна**

Налоговые гавани (налоговые оазисы)
см. **Низконалоговые юрисдикции**

Налоговые изъятия
см. **Налоговые льготы**

Налоговые каникулы
см. **Налоговые льготы**

Налоговые освобождения
см. **Налоговые льготы**

Налоговые преференции
см. **Налоговые льготы**

Налоговые процедуры
см. **Налоговый процесс**

Налоговые скидки
см. **Налоговые льготы**

Налоговый домициль
см. **Налоговое резидентство физических лиц**

Налоговый кредит
см. **Налоговые льготы**

Налоговый механизм
см. **Налоговая политика**

Налоговый референдум
см. **Установление налогов и сборов**

Налогообязанные лица
см. **Налогоплательщик, Участники налоговых правоотношений**

Нарушения законодательства о налогах и сборах
см. **Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах**

Нормативные правовые акты налоговых органов
см. **Акты налоговых органов**

Носители налога
см. **Участники налоговых правоотношений**

Обособленное подразделение
см. **Организация-налогоплательщик**

Отсрочка по уплате налога
см. **Изменение срока уплаты налога**

Отчетный период
см. **Налоговый период**

Офшорные зоны
см. **Низконалоговые юрисдикции**

Оценочные авансовые платежи
см. **Порядок уплаты налогов, сборов, страховых взносов**

Переложение налогов
см. **Косвенные налоги, Прямые налоги**

Повторная выездная налоговая проверка
см. **Выездная налоговая проверка**

Потенциальный налогоплательщик
см. **Учет организаций и физических лиц в налоговых органах**

Предмет налогообложения
см. **Объект налогообложения**

Принцип страны назначения
см. **Двойное (многократное) налогообложение**

Принцип страны происхождения
см. **Двойное (многократное) налогообложение**

Процент
см. **Доход**

Рассрочка по уплате налога
см. **Изменение срока уплаты налога**

Режим недискриминации
см. **Дискриминация в налоговых правоотношениях**

Решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения
см. **Акты налоговых органов**

Собираемость налогов
см. **Налоговое администрирование**

Специальная декларация
см. **Налоговая декларация**

Срок давности взыскания штрафов
см. **Сроки давности**

Трудовой патент
см. **Патент**

Уведомление о контролируемых сделках
см. **Налоговая декларация**

Упрощенная налоговая декларация
см. **Налоговая декларация**

Устранение международного двойного (многократного) налогообложения
см. **Двойное (многократное) налогообложение**

Уточненная налоговая декларация
см. **Налоговая декларация**

Уточнение платежа
см. **Зачет и возврат налогов**

Фискальная юрисдикция (юрисдикция в сфере налогообложения)
см. **Налоговый суверенитет**

Фискальный сбор
см. **Сбор (пошлина)**

Эффективная налоговая ставка
см. **Налоговая ставка**

Юридическая конструкция налога
см. **Элементы налогообложения**

Информация об авторах

Наталья Александровна Соловьева,
кандидат юридических наук, доцент кафедры международной экономики и внешнеэкономической деятельности факультета международных отношений Воронежского государственного университета
С 1998 г. практикующий юрист в сфере хозяйственной деятельности организаций.
Стаж преподавания в высших учебных заведениях с 2008 г.
Сфера научных интересов — налоговое, в том числе международное налоговое, право, налогообложение. Имеет более 60 научных и учебных публикаций в России и за рубежом. Является соавтором учебника «Международное налоговое право» и учебников по финансовому праву. Является рецензентом в правовых журналах стран Центральной и Восточной Европы. Неоднократно выступала национальным докладчиком на международных конференциях по налоговому праву и налогообложению.
Является членом Российского отделения Международной налоговой ассоциации (РОС-ИФА), а также Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы.
Подготовленные термины: бенефициарный собственник, двойное (многократное) налогообложение, косвенные налоги, международное налоговое право, налоговая конкуренция, налоговая политика, налоговая система, налоговое администрирование, налоговое бремя, налоговые вычеты, налоговые льготы, постоянное представительство иностранных организаций, прямые налоги

Алексей Георгиевич Пауль,
доктор юридических наук, доцент по кафедре финансового права, профессор кафедры финансового права юридического факультета Воронежского государственного университета
Сфера научных интересов — финансовое, бюджетное, налоговое право. Имеет около 100 научных и учебно-методических публикаций в России и за рубежом, в том числе на английском языке.
Стаж преподавания в высших учебных заведениях с 2002 г.

Неоднократно выступал официальным оппонентом на защите кандидатских и докторских диссертаций по вопросам налогового и бюджетного права.
Является рецензентом статьей в международных журналах и сборниках статей, индексируемых в Scopus и Web of Science.
Проходил стажировку в Центре налоговый документации и исследований в Лодзи (Польша).
Адвокат, старший партнер, руководитель практики налоговых споров Адвокатской конторы «Бородин и Партнеры».
Является членом Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы.
Подготовленные термины: налоговый период, недоимка, обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, порядок исчисления налогов и сборов, представительство в налоговых правоотношениях, специальные налоговые режимы, срок уплаты налогов (сборов), страховые взносы, элементы налогообложения.

Анна Владимировна Реут,
кандидат юридических наук, доцент кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ, доцент
Ведет научную и преподавательскую деятельность в высших учебных заведениях с 2004 г.
Сфера научных интересов — финансовое и налоговое право. Имеет более 50 научных и учебно-методических публикаций, среди которых имеются работы, опубликованные в зарубежных изданиях. А.В. Реут является одним из авторов и ответственным редактором учебника «Международное налоговое право».
Подготовленные термины: акты налоговых органов, выездная налоговая проверка, исполнение налоговой обязанности, законодательство о налогах и сборах, камеральная налоговая проверка, налоговая декларация, налоговая культура, налоговая ответственность, налоговое право, налоговое уведомление, налоговая жалоба, налоговый контроль, налоговый спор, ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, пеня, порядок уплаты налогов и сборов, сбор (пошлина), приостановление операций по счетам в банке, сроки давности, требование об уплате налога, установление налогов и сборов, учет организаций и физических лиц в налоговых органах.

Анна Анатольевна Копина,
кандидат юридических наук, заместитель заведующего кафедрой финансового права Российского государственного университета правосудия по науке
Стаж работы по специальности с 2000 г. Стаж преподавания в высших учебных заведениях с 2005 г.
Сфера научных интересов — финансовое и налоговое право. Имеет более 100 практических, научных и учебно-методических публикаций.
Подготовленные термины: взаимозависимые лица, контролируемые иностранные компании, контролируемые сделки, личный кабинет налогоплательщика, налоговое резидентство организаций, налогоплательщик, организация-налогоплательщик, парафискалитет, патент, разъяснения законодательства о налогах и сборах, самозанятые лица, трансфертное ценообразование, уклонение от уплаты налогов, цена в налоговых правоотношениях.

Карина Александровна Пономарева,
кандидат юридических наук, доцент кафедры государственного и муниципального права Омского государственного университета им. Ф.М. Достоевского
Стаж работы по специальности с 2009 г. Старший консультант правового управления Законодательного Собрания Омской области, советник государственной гражданской службы Омской области 1-го класса.
Стаж преподавания в высших учебных заведениях с 2013 г.
В 2014 г. стала победитетелем конкурса на лучшую работу по сравнительному правоведению, посвященную праву России и Германии, объявленном Германо-Российской ассоциацией юристов.
Сфера научных интересов — финансовое право, налоговое право, международное и европейское налоговое право, бюджетное право, сравнительное правоведение. С 2014 г. проходит стажировки в департаменте налогового права и публичных финансов Института Макса Планка (Мюнхен, Германия).
Является автором свыше 80 научных работ в российских и зарубежных изданиях.
Подготовленные термины: бенефициарный собственник, дискриминация в налоговых правоотношениях, налог, налоговая оптимизация, низконалоговые юрисдикции, соглашения об избежании двойного налогообложения.

Пастушкова Любовь Николаевна
кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры гуманитарных наук, гражданского и уголовного права Воронежского государственного аграрного университета имени императора Петра I
Адвокат Воронежской межтерриториальной коллегии адвокатов.
Сфера научных интересов — налоговое право, налоговые преступления. Имеет более 70 научных и учебных публикаций в России и за рубежом.
Стаж преподавания в высших учебных заведениях с 2006 г.
Является членом Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы.
Подготовленные термины: налоговая амнистия, налоговый суверенитет, налоговое преступление, налоговые органы, учет в налоговых правоотношениях, доход, законодательство о налогах и сборах, налоговая отчетность, прибыль.

Вита Александровна Яговкина,
кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры государственного регулирования экономики Института общественных наук РАНХиГС при Президенте РФ
Старший консультант — юрист АНО «Институт реформирования общественных финансов».
Стаж работы по специальности с 1998 г.
Стаж преподавания в высших учебных заведениях с 2001 г.
Сфера научных интересов — финансовое право, бюджетное право.
Имеет более 130 публикаций по теоретическим и практическим вопросам финансового права, в том числе соавтор учебников по финансовому и налоговому праву, учебных пособий по государственным и муниципальным финансам.
Подготовленные термины: зачет и возврат налога, налоговая выгода, налоговая обязанность, налоговая правосубъектность, налоговые правоотношения, участники налоговых правоотношений.

Ирина Анатольевна Сапрыкина,
кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права юридического факультета Воронежского государственного университета
Сфера научных интересов — финансовое и налоговое право.
Имеет более 40 научных и учебных публикаций в России и за рубежом, в том числе соавтор учебников по финансам и финансовому праву.
Стаж работы по специальности, а также стаж преподавания в учебных заведениях с 1998 г.

Является членом Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы.
*Подготовленные термины: з*ащита прав налогоплательщиков, налоговая база, налоговый мониторинг, налоговая ставка, налоговая тайна, налоговый прецедент, налоговый процесс, объект налогообложения, презумпции в налоговом праве, принципы налогового права, фикции в налоговом праве, функции налога.

Николай Юрьевич Андреев,
кандидат юридических наук, преподаватель кафедры финансового права юридического факультета Воронежского государственного университета
Сфера научных интересов — налоговое право, теория государства и права. Имеет более 60 научных и учебных публикаций в России и за рубежом.
Стаж преподавания в высших учебных заведениях с 2012 г.
Стаж работы по специальности с 2011 г. Партнер юридической фирмы TaxCorp, руководитель проекта «Школа мастеров Черноземья», спикер семинара «Налог. Поддержка», организатор Воронежского регионального конкурса по налогообложению.
Подготовленные термины: взаимосогласительные процедуры, информационный обмен, налоговая гармонизация, налоговая кодификация, налоговые расходы, налоговые риски, налоговый маневр, унификация налогового законодательства.

Дмитрий Алексеевич Реут,
кандидат юридических наук, член Московской городской избирательной комиссии, почетный юрист города Москвы
Сфера научных интересов — конституционное право. Имеет более 20 научных и учебно-методических публикаций.
Подготовленные термины: налоговая безопасность, налоговый омбудсмен, налоговый федерализм.

Надежда Николаевна Пищулина,
кандидат юридических наук, доцент кафедры конституционного и административного права Воронежского государственного аграрного университета имени императора Петра I, адвокат Воронежской межтерриториальной коллегии адвокатов
Сфера научных интересов — налоговое право, налоговые преступления. Имеет более 25 научных и учебных публикаций в России и за рубежом.
Подготовленные термины: консолидированная группа налогоплательщиков, налоговый агент, налоговое правонарушение, налоговая санкция.

Валерия Васильевна Замулко,
международный налоговый консультант ITS, Pricewater house Coopers, USA
Стаж работы по специальности с 2008 г., в том числе в юридической компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры», в налоговых органах Российской Федерации, в международных консалтинговых компаниях, включая H&R Block, USA и D&H Global Tax Group, USA/UK.
Сфера научных интересов — налоговое право, международное налоговое право, налогообложение в США. Имеет более 15 научных публикаций, в том числе является экспертом Company Law Analysis Updates for Pennsylvania and Czech Republic, International Trust Laws and Analysis, Walter Kluwer, Volume 1—10, 2018.
Является членом British American Business Council, Pennsylvania Institute of Certified Public Accountant.
Подготовленные термины: безнадежные долги по налогам, взыскание налога, изменение срока уплаты налога и сбора, приостановление операций по счетам в банке и переводов электронных денежных средств, требование об уплате налога.

Алексей Александрович Рябов,
кандидат юридических наук, доцент, руководитель экспертно-правовой службы Уполномоченного при Президенте Российской Федерации по защите прав предпринимателей
Сфера научных интересов — гражданское право, конституционные основы взаимодействия отраслей гражданского, финансового и уголовного права.
Автор более 50 научных и учебных публикаций.
Подготовленные термины: гражданско-правовые категории в налоговом законодательстве, злоупотребление правом в налоговых правоотношениях.

Эдвард Эдвардович Юхневич,
доктор юридических наук, адъюнкт кафедры финансового права факультета права и администрации Гданьского университета (Польша), адвокат
Сфера научных интересов — международное налоговое право, налогообложение электронной коммерции.
Имеет более 60 научных и учебных публикаций в Польше и за рубежом.
Подготовленные термины: налог, налоговая оптимизация.

Акты налоговых органов

Легальная дефиниция термина «акт налогового органа» отсутствует. В Налоговом кодексе РФ названный термин используется преимущественно в словосочетании «обжалование актов налоговых органов» (см., например: подп. 7 п. 2 ст. 1; ст. 2; подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ). Право на обжалование в налоговом законе раскрывается применительно к двум разновидностям актов: актам налоговых органов ненормативного характера и нормативным правовым актам налоговых органов (ст. 137 НК РФ). Понятие названных актов налоговых органов в нормативных правовых актах не определено.

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ указал, что *акт налогового органа ненормативного характера* не является понятием, идентичным понятию «акт налоговой проверки». Под актом ненормативного характера понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика [11].

Впоследствии Конституционный Суд РФ внес уточнение в понимание термина «акт налогового органа ненормативного характера». Исследованию подверглось требование о представлении документов: его форма не предусматривала подписи руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Конституционный Суд РФ указал, что подписание такого требования иными принимающими соответствующее решение должностными лицами налогового органа не меняет правовой природы этого акта как ненормативного, возлагающего на налогоплательщика определенные обязанности, и не может служить основанием для отказа суда от проверки законности и обоснованности данного решения. Далее суд заключил, что ст. 137 и 138 Налогового кодекса РФ не исключают обжалование актов ненормативного характера любых должностных лиц налоговых органов, а не только актов, подписанных руководителем (заместителем руководителя) налогового органа [10].

Д.В. Тютин обращает внимание на современные формы налогового уведомления (ст. 52 НК РФ) и требования об уплате налога (ст. 69 НК РФ), которые вообще не предусматривают

подписи каких-либо должностных лиц налогового органа. Исследователь заключает: «По существу ненормативный характер данным актам придается самим фактом их направления с почтового адреса налогового органа (вручения должностным лицом налогового органа)» [20].

И.В. Дементьев отмечает, что в сфере налоговых правоотношений ненормативные акты оформляются только в письменном виде, т.е. в виде документов [13, с. 37]. Исследователь, кроме того, заключает, что единство содержания и формы индивидуальных налогово-правовых актов обусловливает то, что требования законности, обоснованности, мотивированности и целесообразности относятся в равной мере как к содержанию индивидуального налогово-правового акта, так и к его форме [14, с. 407—413].

Таким образом, акт налогового органа ненормативного характера — это адресованный конкретному лицу документ любого наименования, который создает препятствия такому лицу в реализации его прав или которым возлагаются на это лицо обязанности или ответственность независимо от того, подписан такой документ руководителем (заместителем руководителя) налогового органа или иным должностным лицом налогового органа.

Ю.В. Старых пишет, что результатом правоприменительной деятельности уполномоченных органов выступают индивидуальные налогово-правовые акты применения права. «Акт применения налогово-правовой нормы необходим там, где без волевого решения органа власти (должностного лица) не может возникнуть налоговое правоотношение или где необходим контроль компетентного органа» [19]. К числу таких актов среди прочего он относит решение, принимаемое руководителем налогового органа по результатам рассмотрения акта проверки.

Решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения является одним из ключевых видов актов налоговых органов ненормативного характера. Легальная дефиниция термина «решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» отсутствует. В Налоговом кодексе РФ определен порядок вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Вынесение указанных решений предусмотрено по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки и

при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах (ст. 101 и 101.4).

В науке налогового права ученые в целом одинаково подходят к определению характера и значения решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Ю.А. Крохина, например, относит решение о привлечении к ответственности налогоплательщика к правоприменительным актам, уточняя, что с момента вступления решения в силу начинается стадия реализации налоговой ответственности [16, с. 352].

Важным для науки налогового права и практики рассмотрения налоговых споров является соотношение таких актов налоговых органов, как решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения и *акт налоговой проверки*.

Необходимость составления последнего предусмотрена по итогам камеральной налоговой проверки при установлении факта совершения нарушения законодательства о налогах и сборах (п. 5 ст. 88) и по результатам выездной налоговой проверки (п. 1 ст. 100), а также по результатам проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, в случае выявления в ходе проверки факта отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной и занижения в силу этого суммы налога (п. 9 ст. 105.17).

Составление актов по итогам всех указанных выше проверок подчинено в целом идентичным правилам, с некоторыми особенностями относительно основания и сроков составления актов, порядка и сроков предоставления возражений на акт проверки.

Конституционный Суд РФ определил значение акта налоговой проверки, в ходе которой обнаружено налоговое правонарушение, указав, что акт, «являясь итоговым актом налогового контроля, в то же время — поскольку в нем обосновывается факт правонарушения и наличие в деянии лица признаков состава правонарушения, указывается норма налогового законодательства, определяющая конкретный вид налогового правонарушения, диспозицию правонарушающего деяния и соответствующую санкцию, — выступает и в качестве правоприменительного акта, которым, по существу, возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, т.е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения» [6].

В последующем суд фактически повторил свою позицию, отмечая, что «налогоплательщик может представить свои возражения по акту в целом или по его части, поскольку этим актом возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, то есть начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения» [9].

В практике неоднократно возникал вопрос о возможности самостоятельного обжалования акта налоговой проверки (отдельно от решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов проверки). Для разрешения этого вопроса требовалось определить, затрагивает ли акт налоговой проверки права и обязанности налогоплательщика.

Конституционный Суд РФ со временем сформулировал свою правовую позицию: «Акт выездной налоговой проверки ... предназначен для оформления результатов такой проверки и сам по себе не порождает изменений в правах и обязанностях налогоплательщиков. По итогам рассмотрения данного акта налоговым органом принимается решение... которое может быть обжаловано налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган или в суд» [8]. При этом в ходе такого обжалования по заявлению налогоплательщика может быть проверено соблюдение налоговым органом требований, предъявляемых к составлению акта выездной налоговой проверки.

Изложенная позиция в целом преобладает в среде специалистов в области налогового права. Так, авторы учебника «Налоговое право» под редакцией С.Г. Пепеляева отмечают, что акт налоговой проверки «не относится к ненормативным актам государственного органа, поскольку содержит лишь описание фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика и выводы работников налоговой инспекции, а потому не создает для проверяемого лица никаких прав и обязанностей <...>. Но в процессуальном плане акт проверки — одно из важнейших доказательств по делу» [17, с. 636].

О.В. Пантюшов пишет: «Составление акта само по себе не предоставляет права налоговому органу воздействовать на имущественные интересы налогоплательщика и взыскивать недоимки, штрафы, пени. Акт налоговой проверки не может быть предметом самостоятельного обжалования. Нужно различать акт налоговой проверки и ненормативный акт налогового органа... Акт налоговой проверки относится к материалам налоговой проверки, на основании которых руководитель налогового орга-

на решает вопрос о наличии (отсутствии) состава налогового правонарушения в действиях налогоплательщика» [18].

Н.Л. Бартунаева приходит к заключению о невозможности восполнения дефектов решения налогового органа информацией, содержащейся в акте проверки. Она обосновывает его принципиальными различиями в выводах, содержащихся в акте налоговой проверки и в решении, вынесенном по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки. «В акте налоговой проверки ... указываются документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, которые еще не являются юридическими фактами, поскольку не влекут налоговых последствий для налогоплательщика. И только после проведения процедуры производства по делу о налоговом правонарушении... вынесения решения собранные в ходе проверки факты приобретают свойство юридических. Поэтому, несмотря на совпадение выводов решения налогового органа и акта проверки, нельзя делать вывод о принципиальной возможности восполнения дефектов решения налогового органа информацией, содержащейся в акте проверки» [12].

Другой разновидностью актов налоговых органов являются, как уже было указано, *«нормативные правовые акты налоговых органов»,* понятие которых может быть сформулировано только в процессе толкования правовых актов и с учетом правовых позиций Конституционного Суда РФ.

По общему правилу ФНС России не наделена правом принимать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов, что следует из п. 2 ст. 4 Налогового кодекса РФ, системы и структуры органов исполнительной власти, установленной Президентом РФ [1], и Положения о Федеральной налоговой службе [2].

Однако в последнее время законодатель все чаще наделяет ФНС России полномочиями по принятию нормативных правовых актов в налоговой сфере, указывая такие полномочия непосредственно в нормах Налогового кодекса РФ. Конституционный Суд РФ обосновал делегирование нормотворческих полномочий федеральной службе широкой свободой усмотрения, которой обладает федеральный законодатель. Он, по мнению суда, не лишен права наделить ФНС России полномочиями по изданию подзаконных нормативных правовых актов по вопросам, касающимся налогообложения, путем прямого указания таких полномочий в Налоговом кодексе РФ [7].

Созданную коллизию *Д.В. Тютин* комментирует следующим образом: «Формальный общий запрет п. 2 ст. 4 НК РФ нивелируется специальными положениями Налогового кодекса РФ, в которых прямо предусмотрены полномочия ФНС России по принятию нормативных правовых актов» [20].

Таким образом, нормативными правовыми актами налоговых органов являются письменные официальные документы, принятые ФНС России в случаях, установленных Налоговым кодексом РФ и в соответствии с ним, в форме приказа, направленные на установление общеобязательных правил поведения [15].

Конституционный Суд РФ выделил еще одну разновидность актов налоговых органов — это *акты информационно-разъяснительного характера* [5]. Принятие таких актов обусловлено выполнением налоговыми органами обязанности по информированию налогоплательщиков о действующем законодательстве о налогах и сборах, а также полномочием ФНС России давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к ее сфере деятельности. Кроме того, как указал суд, акты информационного-разъяснительного характера могут приниматься ФНС России в целях обеспечения единообразного применения налогового законодательства налоговыми органами на всей территории РФ. Последние адресуются непосредственно налоговым органам и должностным лицам, применяющим соответствующие законоположения.

В среде специалистов широко обсуждалось упомянутое постановление Конституционного Суда РФ в связи с выводом суда об обязательности актов ФНС России, адресованных непосредственно налоговым органам и должностным лицам. Обязательность таких актов, как пояснил суд, нормативно не закреплена. «Вместе с тем — поскольку в силу принципа ведомственной субординации территориальные налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от Федеральной налоговой службы разъяснениями норм налогового законодательства — такие акты опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов, приобретают, по сути, обязательный характер и для неопределенного круга налогоплательщиков» [5].

Список литературы

1. *Указ* Президента РФ от 09.03.2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // СЗ РФ. 2004. № 11. Ст. 945.

2. *Постановление* Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

3. Приказ ФНС России от 26.11.2012 № ММВ-7-13/907@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении результатов проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, оснований и порядка продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, требований к составлению акта проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2013. № 22.

4. *Приказ* ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 13.

5. *Постановление* Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 г. № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Газпром нефть»» // СЗ РФ. 2015. № 15. Ст. 2301.

6. *Постановление* Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200.

7. *Определение* Конституционного Суда РФ от 09.11.2010 № 1434-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «МП «Трейдинг» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 6 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

8. *Определение* Конституционного Суда РФ от 27.05.2010 № 766-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «МП Трейдинг» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктом 2 статьи 29 и пунктом 1 части 1 статьи 150 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

9. *Определение* Конституционного Суда РФ от 03.10.2006 № 442-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Мосэнергоремонт» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

10. *Определение* Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 418-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 2.

11. *Постановление* Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

12. *Бартунаева Н.Л.* Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. М.: Волтерс Клувер, 2007. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

13. *Дементьев И.В.* Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты. М., 2006.

14. *Дементьев И.В.* Правовые требования к ненормативным актам налоговых органов в судебной практике // Антология научной мысли: К 10-летию Российской академии правосудия: Сб. ст. / Отв. ред. В.В. Ершов, Н.А. Тузов. М.: Статут, 2008. С. 407—413.

15. *Комментарий* первой части Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина // Подготовлен для СПС «КонсультантПлюс», 2014.

16. *Налоговое* право: Учебник для бакалавров / Ю.А. Крохина. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2013.

17. *Налоговое* право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепляева. М.: Альпина Паблишер, 2015.

18. *Пантюшов О.В.* Акт налоговой проверки // Право и экономика. 2009. № 4. С. 62—67.

19. *Старых Ю.В.* Усмотрение в налоговом правоприменении / Под ред. М.В. Карасевой. М.: Юриспруденция, 2007. Доступ из СПС «Консультант Плюс».

20. *Тютин Д.В.* Налоговое право: Курс лекций // Подготовлен для СПС «КонсультантПлюс», 2017.

Арест имущества

Арест имущества налогоплательщика служит одним из инструментов, обеспечивающих непрерывное функционирование государственной фискальной системы.

НК РФ в ст. 77 определяет арест имущества как действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества и признает данную меру в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов.

Арест имущества применяется, когда у налоговых и таможенных органов имеются достаточные основания полагать, что в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Арест имущества применяется только в отношении налогоплательщика-организации, налогового агента — организации и плательщика сборов — организации. К физическим лицам, включая индивидуальных предпринимателей, арест имущества применяться не может. Однако в научной литературе есть мнение, что данная мера должна применяться и к индивидуальным предпринимателям, поскольку налоговый режим ответственности должен быть единым для всех субъектов, занимающихся предпринимательской деятельностью [3, с. 27]

Различают полный и частичный арест. В случае *полного* ареста имущества происходит ограничение прав организации в отношении ее имущества, при котором она не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового органа.

При *частичном* аресте предполагается такое ограничение прав организации в отношении ее имущества, при котором возможно не только владение и пользование, но и распоряжение арестованным имуществом, но происходит это с разрешения и под контролем налогового органа.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается налоговым органом после получения информации о недостаточности или отсутствии денеж-

ных средств на счетах налогоплательщика — организации или его электронных денежных средств или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика — организации в банках или информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств, в виде соответствующего постановления по утвержденной форме [2].

Постановление о наложении ареста на имущество налогоплательщика или налогового агента должно содержать:

а) фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, вынесшего постановление;

б) дату вынесения и номер постановления;

в) наименование и адрес налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента;

г) ссылку на закон, устанавливающий порядок уплаты конкретных налогов;

д) сумму недоимки по налогам и иным обязательным платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды, на которую должно быть арестовано имущество;

е) вид ареста (полный или частичный);

ж) перечень имущества, подлежащего аресту;

з) основания, позволяющие полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество [2].

Постановление подписывается должностным лицом и заверяется гербовой печатью налогового органа.

При наложении частичного ареста постановлением устанавливается обязательность обращения налогоплательщика в налоговый орган за разрешением на отчуждение, включая договор залога, аренды арестованного имущества.

Постановление также должно содержать предупреждение налогоплательщика об ответственности за несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом.

Для санкционирования ареста прокурором налоговые органы обязаны предоставить документы, подтверждающие сведения о том, что налогоплательщик (должностные лица налогоплательщика) предпримет меры скрыться либо скрыть свое имущество. В случае отказа в даче санкции прокурором налоговый орган вправе обратиться с этим же вопросом к вышестоящему прокурору.

Налоговый орган не позднее дня, следующего за днем получения санкции прокурора, вручает постановление об аресте имущества налогоплательщику либо его представителю лично под расписку либо направляет его по почте заказным письмом.

Арест имущества производится налоговым органом в срок не позднее трех рабочих дней, следующих за днем получения санкции органа прокуратуры. При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества по утвержденной форме [2]. В случае нахождения имущества, подлежащего аресту, не в одном месте допускается составление нескольких протоколов об аресте.

При производстве ареста в протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием его наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности — их стоимости. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, сбора, пени, штрафа. Аресту подлежит имущество, балансовая стоимость которого равна указанной в постановлении сумме неуплаченного налога, сбора, пени, штрафа.

При невозможности определения балансовой стоимости имущества его стоимость определяется должностным лицом, производящим арест, с учетом мнения специалиста (при участии такового в произведении ареста) или специализированной организации.

Следует иметь в в виду, что в соответствии с законодательством об исполнительном производстве имущество может быть арестовано только в том размере и объеме, которые необходимы и достаточны для выполнения исполнительного документа с учетом исполнительского сбора и расходов на исполнение такого документа. В литературе высказывалось мнение о допущении ареста собственности, несоизмеримой с размером задолженности, что позволит значительно увеличить степень взыскания задолженности, в том числе по налоговым платежам, — должник, понимая возможность ареста собственности, превышающей по стоимости сумму долга, будет убежден, что скрывать другое имущество, равноценное по стоимости сумме долга, бессмысленно [4, с. 85].

Процедура наложения ареста производится с участием понятых, которыми могут быть любые не заинтересованные в исходе дела физические лица.

Сотрудник налогового органа, производящий арест, обязан в устной форме разъяснить права и обязанности лицам, участвующим в производстве ареста имущества в качестве понятых, специалистов, а также налогоплательщику (его представителю).

Протокол подписывается сотрудником налогового органа, производящим арест, понятыми, специалистами (при их участии в произведении ареста), а также налогоплательщиком (его представителем). В случае отказа кого-либо из числа вышеперечисленных лиц подписать протокол сотрудник налогового органа отражает данный факт в протоколе.

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым органом или судом. При поступлении решения налогового органа о снятии ареста с налогоплательщика, организации соответствующий прокурор должен проверить его законность и обоснованность [1].

Основанием для отмены решения об аресте имущества являются:

- прекращение обязанности по уплате налога, пеней и штрафов;
- заключение договора о залоге имущества в соответствии со ст. 73 Кодекса.

Решение об отмене ареста оформляется постановлением по форме согласно приложению № 18 к приказу ФНС России от 13 февраля 2017 г. № ММВ-7-8/179@. Данное постановление в течение трех рабочих дней направляется (вручается) в орган прокуратуры, давший санкцию на арест имущества. Налоговый орган уведомляет налогоплательщика об отмене решения об аресте имущества в течение пяти рабочих дней после дня принятия данного решения.

Правила ст. 77 применяются также в отношении ареста имущества налогового агента — организации и плательщика сбора — организации и ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков.

В соответствии с п. 15 ст. 77 НК РФ арест имущества участников консолидированной группы налогоплательщиков производится в той же последовательности, в которой налоговым органом осуществляется процедура обращения взыскания на имущество налогоплательщика.

Список литературы

1. *Приказ* Генпрокуратуры России от 22.03.2010 № 122 (ред. от 01.04.2014) «Об осуществлении органами прокуратуры полномочий по санкционированию решений налоговых органов о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации в качестве способа обеспечения взыскания налогов, пеней и штрафов».

2. *Приказ* ФНС России от 13.02.2017 № ММВ-7-8/179@ «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и взыскании задолженности по указанным платежам» // СПС «КонсультантПлюс».

3. *Садиков О.Н.* Гражданско-правовые категории в публичном праве // Журнал российского права. 2011. № 9. С. 19—28.

4. *Севостьянов И.А.* Механизм принудительного взыскания налоговой задолженности: проблемы и пути решения // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2016. № 3 (62). С. 82—85.

Безнадежные долги по налогам

В системе налогового права списание безнадежных долгов по налогам рассматривается как правовой институт, реализующий правомочие государства (муниципального образования) на отказ от взыскания налогового долга, являющегося инструментом налоговой политики, посредством которого оно производит самоограничения интереса в получении дохода и конкретизацию налогового потенциала путем выделения из него безнадежных долгов и перераспределения соответствующей части бремени публичных расходов [4, с. 2].

Начало развитию данного института в Российской империи было положено еще в XVIII в., а его причиной неплатежеспособность населения вследствие постоянно растущих недоимок по налогам и пеням. Процесс его становления завершился в XIX в., когда появились акты с указанием на безнадежность взыскания недоимок и пеней и, как следствие, необходимость их списания [5, с. 173—174].

Безнадежными к взысканию (ст. 59 НК РФ) признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными в случаях:

1) ликвидации организации в соответствии с законодательством РФ или законодательством иностранного государства, исключения юридического лица, прекратившего свою деятельность, из Единого государственного реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа в случае вынесения судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства в связи с возвратом взыскателю исполнительного документа по ряду оснований, предусмотренных законодательством об исполнительном производстве: в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества организации и (или) невозможности их погашения учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, которые установлены законодательством РФ;

2) признания банкротом индивидуального предпринимателя или гражданина в соответствии с законодательством о банкротстве в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества должника или не погашенных по итогам завершения расчетов с кредиторами соответственно;

3) смерти физического лица или объявления его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством РФ, — по всем налогам, сборам, страховым взносам, а в части транспортного налога, земельного налога и налога на имущество физических лиц — в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, в том числе в случае перехода наследства в собственность РФ;

4) принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам;

5) вынесения судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства при возврате взыскателю исполнительного документа по ряду оснований, предусмотренных законодательством об исполнительном производстве, если с даты образования недоимки и (или) задолженности по пеням и штрафам прошло более пяти лет, в следующих случаях:

- ее размер не превышает размера требований к должнику, установленного законодательством РФ о несостоятельности (банкротстве) для возбуждения производства по делу о банкротстве;
- судом возвращено заявление о признании должника банкротом или прекращено производство по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве;

6) снятия с учета в налоговом органе иностранной организации в соответствии с Налоговым кодексом РФ;

7) в иных случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах.

Кроме того, следует отметить, что законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания признания безнадежными к взысканию недоимки по региональным и местным налогам, задолженности по пеням и штрафам по этим налогам.

Органы, в компетенцию которых входит принятие решения о признании недоимки, задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списании являются:

1) налоговые органы по месту нахождения организации или месту жительства физического лица;

2) налоговые органы по месту учета налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента;

3) таможенные органы, определяемые федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела.

Необходимо также отметить, что суммы налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, списанные со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов в банках, но не перечисленные в бюджетную систему РФ, признаются безнадежными к взысканию и списываются в соответствии с настоящей статьей в случае, если на момент принятия решения о признании указанных сумм безнадежными к взысканию и их списании соответствующие банки ликвидированы.

Порядок списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам, признанных безнадежными к взысканию, а также перечень документов, подтверждающих вышеуказанные обстоятельства, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела (в части налогов, пеней, штрафов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза).

Так, приказом ФНС России от 19 августа 2010 г. № ЯК-7-8/393@ в редакции от 26 сентября 2016 г. были утверждены порядок списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процента признанным безнадежными к взысканию, и перечень документов, подтверждающих обстоятельства признания

безнадежными к взысканию недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам.

Список литературы

1. *Федеральный* закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» // СЗ РФ. 2007. № 41. Ст. 4849.

2. *Федеральный* закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» // СЗ РФ. 2002. № 43. Ст. 4190.

3. *Приказ* ФНС России от 19.08.2010 № ЯК-7-8/393@, в редакции от 26.09.2016;

4. *Красюков А.В.* Безнадежные долги по налогам и сборам: понятие и процедура списания: Монография/ Вступ. ст. М.В. Карасевой. М.: Ось-89, 2006.

5. *Решетникова Е.В.* Становление и развитие института признания недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежной к взысканию и их списание по законодательству XVIII—XIX вв. // Аспирант. 2015. № 10. С. 173—175.

Бенефициарный собственник

Концепция бенефициарного собственника вошла в международное налоговое право относительно поздно [2, с. 61], однако получила достаточно широкое распространение. В то же время, несмотря на то что понятие «бенефициарный собственник» используется в области международного налогообложения уже несколько десятилетий, в мировой науке и практике отсутствует консенсус относительно применения данной концепции. Среди ученых и практиков до сих пор имеются существенные расхождения относительно его содержания (применительно к международным договорам), пределов его применения и порядка легализации (необходимости закрепления и конкретизации данной концепции на уровне национального законодательства). Изучение проблемы в большей степени сводится к анализу конкретных ситуаций с определением, что называется, на глазок, будет ли в данном случае получатель дохода бенефициарных собственником или нет [2, с. 55].

Международный налоговый глоссарий указывает, что понятие «бенефициарный собственник» используется в национальном законодательстве в ограниченном числе стран, чья правовая система базируется на общем праве. В этих странах значение

данного понятие было раскрыто судами, но в каждой стране существуют различия в пределах его применения. Факторы, которые принимаются во внимание судами как существенные обстоятельства, включают право пользоваться экономической выгодой подразумеваемой собственности, а также контролировать распоряжение такой собственностью [7, с. 39—40].

В международном контексте понятие «бенефициарный собственник» наиболее часто встречается в налоговых соглашениях как одно из предусловий использования соглашения в отношении дивидендов, процентов и роялти. Данное понятие было включено в налоговые соглашения как противоуклонительная мера. В то же время не достигнут консенсус относительно того, имеет ли это понятие автономное значение в международном налоговом праве, или его значение должно происходить исключительно из национального права заинтересованных стран. Предлагаются различные подходы. В частности, допускается, что бенефициарное владение предполагает контроль над капиталом, из которого извлекается доход, и (или) контроль над распоряжением самим доходом. Другая точка зрения фокусируется на том, получен ли платеж в непосредственное распоряжение получателя. В более широком значении предлагается понимать данный термин в соответствии с его функцией — не допускать использование преимуществ налоговых соглашений, которые получить иначе было бы невозможно [5, с. 40].

Именно в таком широком, антиуклонительном значении понимают бенефециарное владение и Комментарии к Модельной конвенции по налогам на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Указывается, что термин «бенефициарный собственник» используется не в узком, техническом, значении, а в контексте целей и задач Конвенции, включая избежание двойного налогообложения, равно как и предупреждение избежания и уклонения от уплаты налогов [8].

Наличие в тексте Комментариев практической направленности, в свою очередь, помогло российским фискальным органам сформулировать и обосновать позицию по весьма конкретному и важному сценарию, в котором стоял вопрос о применении фактического права на доход. По мнению В.А. Мачехина, если бы в национальном налоговом праве в этот период была развита концепция отнесения дохода к налогоплательщику, то она могла бы использоваться самостоятельно в отношении выплат

доходов за рубеж, применения налоговых соглашений и для понимания сущности позиции ОЭСР [3].

ОЭСР предложено несколько подходов по введению концепции бенефициарного собственника в двусторонние международные соглашения об избежании двойного налогообложения, а также по имплементированию в положения внутренних законов государств-партнеров. В частности, к таким подходам относятся:

- *подход* «*просматриваемая компания*», рекомендуемый к использованию для решения проблемы подставных компаний для международных соглашений с теми странами, в которых налогообложение отсутствует или имеет очень низкий уровень. Его суть — запрещение преимуществ международного соглашения об избежании двойного налогообложения компании, если она прямо или косвенно принадлежит лицам, не являющимся резидентами государства, в котором эта компания — резидент;
- *подход исключения*, используемый для предотвращения злоупотреблений компаниями, освобожденными (или почти освобожденными) от налогов, которые могут различаться в специальных правовых характеристиках. Суть подхода состоит в отказе таким компаниям в предоставляемых соглашениями льготах. Этот подход применяется к специфическим типам компаний, пользующихся налоговыми привилегиями в стране своего резидентства, которое фактически дает им такой же статус, как и нерезидентам;
- *подход* «*субъект налогообложения*», заключающийся в предоставлении преимуществ налогового соглашения в стране — источнике дохода только в том случае, если доход является субъектом налогообложения в стране резидентства [4, с. 8—85].

Понятие «бенефициарный собственник» не закреплено в НК РФ, однако с подачи налоговых органов судебной практикой была выработана (точнее, заимствована из зарубежной практики) доктрина фактического собственника [5, с. 49]. Статья 7 НК РФ признает *лицом, имеющим фактическое право на доходы*, лицо (иностранную структуру без образования юридического лица), которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, контроля над организацией (иностранной структурой без

образования юридического лица) либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой организацией (иностранной структурой без образования юридического лица). Лицом, имеющим фактическое право на доходы, также признается лицо (иностранная структура без образования юридического лица), в интересах которого иное лицо (иная иностранная структура без образования юридического лица) правомочно распоряжаться доходом, полученным организацией (иностранной структурой без образования юридического лица), указанной выше, или непосредственно таким иным лицом (иной иностранной структурой без образования юридического лица).

В научной литературе высказывается позиция, что нашедший отражение в ст. 7 НК РФ подход к толкованию концепции бенефициарного собственника дохода предполагает ее смешение с концепцией бенефициарного владельца компаний. Данные концепции целесообразно разграничить [1, с. 91].

И.А. Хаванова указывает на тот факт, что в русском тексте договоров, заключенных Российской Федерацией, понятие «бенефициарный владелец» («бенефициарный собственник») не используется. Применяется словосочетание «лицо, имеющее фактическое право на получение дохода» либо близкие по содержанию термины [6].

Не углубляясь в детальный анализ проблем соотношения правил отнесения дохода к налогоплательщику и фактического права на доход, а также особенностей имплементации норм, регулирующих правовое положение бенефициарного собственника в международном налоговом праве или налоговом праве отдельных зарубежных стран, согласимся с *В.А. Мачехиным* в том, что в России:

- развитие концепции фактического права на доход функционально тесно связано с правилами отнесения дохода к налогоплательщику;
- роль и содержание этой концепции вышли за пределы исключительно вопросов применения налоговых соглашений;
- национальные правила отнесения дохода к налогоплательщику детализируются законодателем для различных ситуаций, отражая потребности бизнеса, что потенциально создает дополнительные сложности для последующего ис-

пользования правил фактического права на доход и выбора применяемого налогового соглашения при выплатах за рубеж;

- отечественная концепция фактического права на доход изначально развивалась как широкая, применяемая независимо от того, упомянуты ли положения о фактическом праве на доход в налоговом соглашении [3].

Исследуя доктрину бенефициарного собственника в налоговых отношениях, *Р.С. Фатхутдинов* указывает, что в соответствии с данной доктриной собственником дохода может быть признано иное лицо, нежели юридический собственник дохода. Доктрина разделяет фактического и юридического собственника дохода и в основном применяется в отношении налоговых льгот, предоставляемых соглашениями об избежании двойного налогообложения [5, с. 48].

В то же время автор указывает, что российские суды довольно часто прибегают к рассматриваемой доктрине в налоговых спорах. В пример, в частности, приводятся споры, связанные с применением метода дробления бизнеса. В случае создания одним лицом нескольких компаний для получения возможности применения ими упрощенной системы налогообложения вместо уплаты налогов по общей системе налогообложения налоговые органы доказывают, что все компании принадлежат одному лицу, подконтрольны ему и созданы с единственной целью — снизить налоговую нагрузку в результате применения упрощенной системы налогообложения. Соответственно полученные компаниями доходы принадлежат бенефициару, который и должен заплатить налоги [5, с. 49—50].

Не в связи с налоговыми правоотношениями следует отметить, что понятие «бенефициарный владелец» появилось в российском законодательстве в 2013 г. в результате внесения изменений в Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

В соответствии с указанным законом бенефициарным владельцем признается физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25% в капитале) клиентом — юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия

клиента. Бенефициарным владельцем клиента — физического лица считается это лицо, за исключением случаев, если имеются основания полагать, что бенефициарным владельцем является иное физическое лицо. При этом под клиентом понимается физическое или юридическое лицо, иностранная структура без образования юридического лица, находящиеся на обслуживании организации, осуществляющей операции с денежными средствами или иным имуществом.

Список литературы

1. *Балакина З.В.* Принцип сквозного налогообложения при применении концепции бенефициарного собственника дохода // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 11 (72). С. 87—93.

2. *Брук Б.Я.* Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы // Закон. 2013. № 4. С. 54—62.

3. *Мачехин В.А.* Фактическое право на доход в налоговом праве России // Налоговед. 2017. № 4. С. 50—61.

4. *Полежарова Л.В.* Концепция фактического получателя дохода в международных налоговых соглашениях // Финансовый журнал. 2011. № 4. С. 83—96.

5. *Фатхутдинов Р.С.* Доктрина бенефициарного собственника в налоговых отношениях // Налоговед. 2011. № 2. С. 45—52.

6. *Хаванова И.А.* Налоговые соглашения России // Экономико-правовой бюллетень. 2013. N 9.

7. *International* Tax Glossary / Amsterdam: IBFD Publications BV, 2010. — revised 6th edition.

8. *OECD* Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version — 2010 // Paris, 2010. P. 187.

Взаимозависимые лица

Данный термин функционирует и определяется для целей налогообложения, хотя он не является уникальным и возникающим только как результат или условие налоговых правоотношений. Напротив, институт связанных лиц изначально регулировался нормами таможенного, корпоративного и антимонопольного права.

Необходимость учета влияния связанных структур на налоговые правоотношения и результаты экономической деятельности в первую очередь возникла в связи с таким явлением, как «*трансфертное ценообразование*».

К правоотношениям, возникшим после 1 января 2012 г., применяется ст. 105.1 НК РФ, до этой даты применялась ст. 20 НК РФ.

Согласно абз. 1 п. 1 ст. 105.1 НК РФ, взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются лица, если особенности отношений между этими лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

В абз. 2 п. 1 ст. 105.1 НК РФ уточняется, что для признания взаимной зависимости учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии со ст. 105.1 НК РФ.

В п. 2 ст. 105.1 НК РФ указаны случаи, когда лица могут быть признаны взаимозависимыми, при этом некоторое время на практике существовала неопределенность: являются ли данные случаи неопровержимыми презумпциями взаимозависимости, либо эти презумпции опровержимы в ситуациях, когда не удается доказать выполнение п. 1 ст. 105.1 НК РФ. Однако этот вопрос получил однозначное решение после принятия определе-