

Субъекты администрирования налогов

Иванов А.Г.
адвокат

Понятие налогового администрирования раскрывается с очерчивания круга субъектов вовлеченных в процесс администрирования налогов.

Правильное определение субъектов налогового администрирования имеет важное не только теоретическое, но и практическое значение и неразрывно связано с правосубъектностью. По справедливому замечанию С.С.Алексеева: "Субъект права" ("правосубъектность") – понятие широкое, в какой-то мере отличное от понятия "субъект (участник) правоотношения". Субъект права – это лицо, обладающее правосубъектностью, т.е. лицо, потенциально (вообще) способное быть участником правоотношений. А субъект правоотношения – это реальный участник данных правовых отношений"¹. Р.О.Халфина, вместо "субъекта правоотношения" вводит термин – "участник правоотношения", "которое даст возможность охарактеризовать определенную сторону реального бытия субъекта права — его участие в конкретных общественных отношениях"².

Каждый субъект права, в силу нормативных актов, наделен определенными правами и обязанностями, которые составляют содержание правосубъектности. Как считает С.С. Алексеев, что "категории "субъект права" и "правосубъектность" по своему основному содержанию совпадают. Правосубъектность включает два основных структурных элемента: во-первых, способность обладания правами и несения обязанностей (правоспособность), во-вторых, способность к самостоятельному осуществлению прав и обязанностей (дееспособность)"³. Правосубъектность обладает конкретным содержанием и представляет собой правовую возможность субъекта быть участником правоотношений.

Налоговое администрирование является неотъемлемой частью отрасли налогового права. На наш взгляд, в современных условиях, администрирование налогов – это регламентированная законами и другими правовыми актами организационная, управленческая деятельность уполномоченных государственных органов и других уполномоченных законами субъектов по обеспечению возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности и обеспечения поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Каждое юридическое и физическое лицо становится субъектом налогового администрирования в силу налоговых законодательных актов, т.е. наделяется определенной налоговой правосубъектностью. Государство, наделяя правосубъектностью, возлагает на субъект определенные права и обязанности.

Можно согласиться с рядом ученых (Винницкий Д.В., Комаров С.А., Мицкевич А.В.⁴), которые полагают, что содержание правосубъектности и правового статуса совпадают, и составляют определенный комплекс прав и обязанностей, вытекающий непосредственно из закона. Таким образом, субъектом права является лицо, обладающее по закону способностью иметь или осуществлять непосредственно (или через представителя) права, юридические обязанности (т.е. правосубъектностью), и выступающее в качестве участника правоотношений регулируемых данной отраслью права.

¹ Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. II – М.: Юрид. лит. 1982. – С.140.

² Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. - С.116.

³ Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. II – М.: Юрид. лит. 1982. – С.139.

⁴ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. - М.: Издательство НОРМА, 2000. – С.74, Комаров С.А. Общая теория государства и права. М., 1997. - С.294-295, Мицкевич А.В. Субъекты советского права. М., 1962.- С.12.

Налоговые отношения составляют содержание налогового администрирования. Вступая в конкретные правоотношения, субъект права приобретает новые свойства, при этом не теряя тех свойств, которыми обладал до вступления в них. Как отмечает С.С.Алексеев: "Правосубъектности как субъективному праву корреспондируют определенные юридические обязанности. Поскольку лицо наделено правосубъектностью и тем самым ставится в специфическое отношение ко всем иным субъектам, постольку этому лицу принадлежит правомочие требовать известного поведения от других лиц, а именно: признания его субъектом права, воздержания от любых действий, которые могут нарушить правовое положение лица, умалить или нарушить его"⁵. Иными словами, субъективное право представляет собой возможность определенного поведения дозволенного законом управомоченному лицу. О. С. Иоффе, М. Д. Шаргородский пишут: "Субъективное право включает в себя не только меру дозволенного поведения, но и возможность требовать определенного поведения от обязанных лиц. И до тех пор, пока юридические факты не породили этой последней возможности, перед нами либо только правосубъектность, либо также и наступившая часть юридических фактов, но еще отсутствует субъективное право"⁶. При наступлении определенных юридических фактов, при наличии установленной правосубъектности, возникают правоотношения, в которое входит субъективное право. Субъективное право, реализуемое управомоченным государством органом должно содержать процессуальный и процедурный порядок его применения.

Наряду с общей правосубъектностью, различают отраслевую и специальную. Отраслевая правосубъектность – это способность лица быть участником правоотношений той или иной отрасли права. Как справедливо замечает С.С.Алексеев: "Отраслевая правосубъектность (гражданская, трудовая, административная и т.п.) определяет область законодательства, действующую применительно к лицу, и, следовательно, конкретизирует круг правоотношений, в которых лицо может участвовать. Именно таким путем (т.е. путем наделения отраслевой правосубъектностью) фиксируется общее юридическое положение лиц. Уже в силу своей правосубъектности лица ставятся в то или иное положение по отношению друг к другу. Отсюда – та роль, которую играет правосубъектность при характеристике отраслевых правовых режимов. Определяя общее юридическое положение участников общественных отношений, правосубъектность выступает в качестве главной черты соответствующего метода регулирования. Следовательно, правосубъектность на уровне отраслей права, конкретизируя круг реальных субъектов, является вместе с тем такой первичной ступенью конкретизации правовых норм, на которой определяется общее юридическое положение субъектов: субъекты ставятся в то или иное отношение друг к другу"⁷. Специальная правосубъектность – это способность лица быть участником лишь определенного круга правоотношений в рамках данной отрасли права.

Специфические разновидности имеет специальная правосубъектность в отраслях права, регулирующих властеотношения (это касается прежде всего административного права). Здесь нужно различать: а) активную правосубъектность, т.е. правосубъектность, которой наделены субъекты власти – органы государственной власти и государственного управления, и б) пассивную правосубъектность, т.е. правосубъектность, которой наделены субъекты подчинения. Если пассивная правосубъектность в данном круге отношений одинакова и равна для всех субъектов подчинения, то активная правосубъектность, именуемая компетенцией, неодинакова для различных органов власти и управления, а главное всегда конкретизирована по содержанию⁸. Уполномоченные государством органы призваны выполнять общественно-необходимые функции. Стоит отметить, что если в

⁵ Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. II – М.: Юрид. лит. 1982. – С.141.

⁶ Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. М.: Юрид. лит. 1961. – С. 260-261.

⁷ Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. II – М.: Юрид. лит. 1982. – С.140-141.

⁸ Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. II – М.: Юрид. лит. 1982. – С.144-145.

законе компетенция уполномоченных государственных органов достаточно четко регламентирована, это снижает возможность злоупотреблений со стороны властных органов. Но для более действенной и качественной защиты, в законе, на настоящем уровне развития правосознания, необходимо зафиксировать как можно больше процедур и последовательности действий принятия того или иного решения касающегося физического или юридического лица.

По мнению С.С.Алексеева: "Правосубъектность органов, выполняющих властные функции государственного руководства, обозначается в юридической науке, законодательстве и на практике специальной категорией – "компетенция".

Компетенция выражает активную административную правосубъектность. Своеобразие компетенции в отличие от гражданской правосубъектности состоит в том, что, во-первых, права и обязанности, составляющие компетенцию, распределяются между подразделениями государственного органа и должностными лицами; во-вторых, в компетенции властные права тесно связаны с обязанностями.

С юридической стороны главное в компетенции составляют властные права государственных органов - права на активные юридически значимые действия. Они заключаются в предоставленной государственному органу возможности своими односторонними действиями (актами) порождать, изменять или прекращать конкретные правоотношения⁹. Важно отметить, что активные действия субъекты не только могут осуществлять, но и обязаны исполнять. По нашему мнению, при рассмотрении налогового администрирования, активной правосубъектностью (компетенцией), как возможностью своими односторонними (властными) действиями порождать, изменять или прекращать конкретные правоотношения, обладают не только органы выполняющие властные функции государственного руководства, но и другие субъекты.

Д.В.Винницкий полагает деление на активную и пассивную правосубъектность в налоговом праве несостоятельным¹⁰, и выделяет на основании иных критериев частную и публичную налоговые правосубъектности. Под частной налоговой правосубъектностью ученый подразумевает "предусмотренную законодательством о налогах и сборах способность индивидуальных и коллективных субъектов, руководствуясь собственным (частным) интересом и подчиняясь в установленных законом случаях публичному интересу, выступать в качестве функционально подчиненной стороны в налоговых правоотношениях, а именно в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов и иных участников налоговых правоотношений, не обладающих властными полномочиями"¹¹. С указанным утверждением, нельзя полностью согласиться, единственный "частный интерес" налогоплательщика – не платить или платить как можно меньше налогов, в налоговых отношениях налоговый агент и "иные участники налоговых правоотношений", могут и обладают властными полномочиями, а не выступают "в качестве функционально подчиненной стороны" по отношению к некоторым другим субъектам. Налоговые агенты, банки, в некоторой степени, обладают властными полномочиями, имеют собственную компетенцию, не производную от компетенции налоговых органов.

Под публичной налоговой правосубъектностью (компетенцией) Д.В.Винницкий понимает "способность и одновременно обязанность государственных (муниципальных) органов и общественно-территориальных образований, руководствуясь на основании закона публичными (общественными) интересами и имеющими публичное значение частными интересами, выступать в качестве управомоченной стороны, обладающей властными полномочиями, в налоговых правоотношениях"¹². Властными полномочиями как выше уже отмечалось могут обладать не только указанные органы. Не совсем конкретизировано и ясно, что представляют собой имеющее "публичное значение частные интересы"?

⁹ Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. II – М.: Юрид. лит. 1982. – С.152.

¹⁰ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. - М.: Издательство НОРМА, 2000. – С. 18.

¹¹ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. - М.: Издательство НОРМА, 2000. – С. 18-19.

¹² Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. - М.: Издательство НОРМА, 2000. – С.19.

Кроме того, государственные (муниципальные) органы и общественно-территориальные образования, в налоговых отношениях, могут выступать и в качестве подчиненной стороны.

Определение и разграничение круга лиц участвующих и способных участвовать в налоговом администрировании представляется крайне важным. Для четкого определения функций субъектов, их полномочий, характера взаимоотношений, необходима классификация субъектов. В статье 9 Налогового кодекса РФ перечислены участники налоговых отношений, к ним отнесены:

1. организации и физические лица, признаваемые в соответствии с настоящим Кодексом налогоплательщиками или плательщиками сборов;
2. организации и физические лица, признаваемые в соответствии с настоящим Кодексом налоговыми агентами;
3. налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);
4. таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации);
5. государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы, должностные лица и организации, осуществляющие в установленном порядке прием от налогоплательщиков (плательщиков сборов) денежных средств в счет уплаты налогов (сборов) и их перечисление (перевод) в бюджеты (далее - сборщики налогов и сборов);
- б. органы государственных внебюджетных фондов.

Данный перечень участников налоговых правоотношений не является полным, на что уже обращалось внимание ученых¹³.

В финансово-правовой науке деление субъектов, в основном, производится по организационному виду на общественно-территориальные образования, коллективные и индивидуальные субъекты¹⁴.

Поскольку администрирование налогов в большей степени процессуальная деятельность¹⁵, то дифференциация субъектов по организационному виду не будет отражать в полной мере характер взаимоотношений друг с другом и складывающиеся при этом правоотношения.

Деление субъектов по организационному принципу не отражает в полной мере всего процесса и динамики налогового администрирования, т.к. субъект с наступлением определенных юридических фактов, или по отношению к тому или иному субъекту выполняет определенные обязанности и у него возникают определенные права.

Если бы налоговое администрирование представляло чисто управленческий процесс, то можно было бы разделить субъекты на две группы: администрирующие и администрируемые. Но поскольку налоговое администрирование не является в полной мере управленческим процессом, такое деление не будет отражать всех складывающихся правоотношений. Налоговое администрирование представляет процесс непрерывной деятельности и определенных законодательством взаимосвязанных действий отличающихся разноплановым процессуальным положением субъектов.

¹³ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Постатейный комментарий / Под общей ред. В.И.Слома. – М.: Изд-во "Статус", 1998. – С.31; Комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный) / Под ред. А.В.Брызгалина. М.: "Аналитика-Пресс", 1999. – С.55 и др.

¹⁴ Финансовое право. Отв. ред. Химичева Н.И. – М.: Изд-во БЕК, 1995. – С.38, Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С.99. Схожая классификация см. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. – М.: Издательство НОРМА, 2000. – С.29.

¹⁵ Иванов А.Г. Понятие администрирования налогов//Финансовое право. – 2005. - №9. – С.7.

Опираясь на классификацию участников налоговых отношений предложенную И.И. Кучеровым¹⁶, субъекты, вовлеченные в процесс налогового администрирования, можно разделить на группы, по характеру правосубъектности, осуществляемым функциям и их процессуальному положению (по характеру осуществляемой деятельности по отношению к другому субъекту, при наступления определенных юридических фактов):

1. Субъекты осуществляющие налоговое администрирование.
2. Субъекты исполняющих налоговую обязанность.
3. Другие субъекты правоотношений, вовлеченные в сферу налогового администрирования (выполняющих вспомогательные функции).

3.1. Субъекты, содействующие исполнению налоговой обязанности (органы государственной регистрации, налоговые агенты, банки и сборщики налогов).

3.2. Субъекты, содействующие проведению налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые и свидетели).

3.3. Налоговые информаторы (банки, нотариусы, органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств биржевые брокеры и т.д.).

3.4. Органы дополнительного контроля (аудиторы осуществляющие аудиторский контроль страховых компаний, банков и т.д.).

3.5. Субъекты, осуществляющие правоохранительную функцию в сфере налогообложения (органы внутренних дел, органы прокуратуры).

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

Данные группы обладают различной правосубъектностью. Указанная классификация не является достаточной для четкого отнесения какого-либо субъекта к той или иной группе, вне зависимости от определенного времени, установленных юридических фактов, действия совершаемого субъектом или по отношению к нему со стороны другого субъекта, возложенных законодательством на субъект обязанностей. Один и тот же субъект может выступать как орган производящий налоговое администрирование (например, как налоговый агент по отношению к работнику – удерживающий налог на доход), как субъект подвергающийся налоговому администрированию (когда уплачивает налоги, контролируется налоговой администрацией) и одновременно выполняющий вспомогательные функции (как например, через банк осуществляется налоговый платеж).

Процессуальное положение субъектов в налоговом администрировании под воздействием юридических фактов и с течением времени (например, когда наступает срок уплаты налога или удержания налога налоговым агентом) меняется – это "динамика" налогового администрирования. Но между тем, деление субъектов на общественно-территориальные образования, коллективные и индивидуальные субъекты, т.е. организационно-правовому видам, отражает "статическую" налоговых отношений.

Все субъекты налогового администрирования являются потенциальными налогоплательщиками, т.к. согласно ст. 57 Конституции, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Но различаются различным объектом отношений, правосубъектностью, характером исполнения налоговой обязанности и различным типом правоотношений между собой. Цели налогового администрирования реализуются в рамках субъектно-объектных правоотношений. Одним из субъектов налогового администрирования является государство в лице уполномоченных органов.

Государство выступает в различных качествах, как субъект получающий налоги (казна) и как властвующий субъект осуществляющий законодательные функции, и выступающий субъектом администрирующим налоги через уполномоченные органы. М.В.Карасева отмечает: "Государство, уполномоченный им орган или орган местного

¹⁶ Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001. - С. 88.

самоуправления реализуют в финансовом правоотношении свои суверенные права или компетенцию, что дает им властные полномочия"¹⁷. Мобилизация налогов, круг субъектов вовлеченных в процесс налогового администрирования проявляется в формах определяемых государством, как составной части суверенитета государства и его деятельности.

Российская Федерация реализует свое суверенное право через установление, требования уплаты и взимание федеральных налогов и сборов через уполномоченные органы.

В состав субъектов занимающихся администрированием налогов не включены Федеральное собрание и Президент Российской Федерации, поскольку их налоговая компетенция ограничена нормотворческой деятельностью, и поэтому, вынесена за рамки налогового администрирования.

Налоговым администрированием, в рамках своей компетенции, занимается достаточно широкий круг субъектов. При расширительном толковании налогового администрирования не только как деятельности исполнительно-распорядительного типа, но и включения законодательной деятельности, в круг субъектов попадает Федеральное собрание РФ, представительные органы на уровне субъектов Федерации и местного самоуправления, Президент Российской Федерации. Так же к числу субъектов можно отнести Министерство финансов РФ, ФНС, МВД, Федеральную таможенную службу, органы внебюджетных фондов и органы судебной власти. Государство является субъектом права, выступая в качестве уполномочивающего государства-суверена, наделенного правом устанавливать, взыскивать и получать налоги, и в качестве, непосредственного получателя налогов, казны (Братусь С.Н.¹⁸). Действующий Гражданский кодекс рассматривает казну не как субъект права, а как часть государственного (или иного публичного) имущества, не закрепленную за государственными юридическими лицами. Возврат неправильно или излишне взысканных налогов возлагается на государство, в лице уполномоченного органа – Минфина РФ.

Поскольку администрированием налогов непосредственно занимаются органы исполнительной власти и иные уполномоченные органы. Нормотворчество в сфере налогообложения не входит в их компетенцию, или только в рамках ограниченного законом.

Применение к субъекту исполняющему налоговую обязанность термина "налогоплательщик" не совсем корректно, так как исполнение налоговой обязанности включает не только уплату налога, но и другие действия администрируемые уполномоченными органами. Такие, например, как получение статуса юридического лица, ведение, составление, предоставление бухгалтерской и налоговой отчетности в установленные сроки и др. Лицо может являться налогоплательщиком только применительно к конкретному налогу.

Субъектами налогового администрирования являются как юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, физические лица - граждане Российской Федерации, так и иностранные граждане и лица без гражданства, иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации. Согласно ст.11 НК РФ, налоговыми резидентами являются физические лица, фактически находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в календарном году. Также, определение резидентной принадлежности, уплаты налога от источника дохода и избежание двойного налогообложения регулируется международными соглашениями (договорами).

¹⁷ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Издательство НОРМА, 2001. С.64.

¹⁸ Братусь С.Н. Субъекты гражданского права. М., 1950. С.238.

Принцип постоянного местопребывания (резиденства) субъекта играет существенную роль при налогообложении. У нерезидентов налоговая обязанность ограничена, взимание налога производится только с доходов полученных в данном государстве. В зависимости от статуса лица, изменяется ставка налогообложения, изменяется порядок налогообложения при выплате дохода, и может меняться процессуальное положение субъекта. Так, например, при выплате дохода иностранному юридическому лицу (в случае отсутствия регистрации на территории Российской Федерации), субъект выплаты дохода становится налоговым агентом.

Налоговая правосубъектность физических лиц имеющих статус индивидуального предпринимателя, нотариуса, адвоката и не имеющих такового различаются. Статус индивидуального предпринимателя, получаемый после государственной регистрации, позволяет заниматься предпринимательской деятельностью, пользоваться специальными налоговыми режимами, но и налагает дополнительные налоговые обязанности.

Налоговая правосубъектность физического лица реализуется с помощью дееспособности, которая наступает по достижению определенного возраста. Прямого ответа на вопрос: с какого возраста наступает налоговая дееспособность физического лица, в действующем законодательстве нет. Можно исходить из возраста наступления налоговой ответственности, согласно пункта 2 статьи 107 Налогового кодекса РФ, - 16 лет. Полная гражданская дееспособность наступает в 18 лет (п.1 ст.21 ГК РФ), при определенных условиях с шестнадцати лет, а в возрасте с четырнадцати до восемнадцати лет несовершеннолетние могут распоряжаться своим заработком, доходами, совершать мелкие бытовые сделки. Имущество может возникнуть и у малолетнего. Заключение трудового договора допускается с шестнадцатилетнего возраста, а определенных законом случаях и с более раннего возраста (ст.63 ТК РФ). Таким образом, физическое лицо может иметь объекты налогообложения, еще не достигнув возраста налоговой ответственности.

Тем самым, можно согласиться с выводами М.В.Карасевой, что "у физических лиц, получающих в законном порядке доходы или имущество с 14 лет, возникает полная налоговая дееспособность, т.е. эти физические лица должны осуществлять свои налоговые обязанности и права без согласия законных представителей"¹⁹ и далее развивает свою мысль автор: "...лица, вступившие в трудовые правоотношения по достижении 14 лет, на практике реально являются плательщиками налога на доходы физических лиц. Фактически их налоговая дееспособность в этом случае наступает с 14 лет, хотя технически реализуется через налогового агента"²⁰. Иного мнения придерживается В.И.Гуреев полагая, что налоговая дееспособность наступает по достижении 18 лет²¹.

Можно добавить, что налоговая дееспособность может возникнуть с более раннего возраста, так, например, поскольку Трудовой кодекс (ст.63) позволяет в организациях кинематографии, театрах, театральных и концертных организациях заключить трудовой договор с лицом, не достигшим четырнадцатилетнего возраста, с согласия одного из родителей (опекуна, попечителя) и органа опеки и попечительства. Справедливо отмечено, что "... налоговые обязанности и права от имени малолетних также должны осуществлять их законные представители"²² (неполная налоговая дееспособность), т.е. налоговая правосубъектность малолетнего дополняется налоговой дееспособностью законного представителя.

Для того чтобы исполнялась налоговая обязанность, по территориальному принципу, в Налоговый кодекс было введено понятие обособленного подразделения организации, которым является любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Понятие "обособленное подразделение" в гражданском и налоговом законодательстве

¹⁹ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Издательство НОРМА, 2001. - С.136-137.

²⁰ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Издательство НОРМА, 2001. - С.137.

²¹ Гуреев В.И. Налоговое право. – М.: Экономика, 1995. – С.13.

²² Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Издательство НОРМА, 2001. - С.138-139.

различается. Согласно статьи 55 ГК РФ, к обособленным подразделениям юридического лица относятся филиалы и представительства. Представительства и филиалы не являются юридическими лицами, должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица и наделяются имуществом, создавшим их юридическим лицом, и действуют на основании утвержденных им положений. Согласно пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ, институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом. Поскольку специальное определение обособленного подразделения содержится в Налоговом кодексе, то при рассмотрении налоговых отношений применяется термин содержащийся в Налоговом кодексе.

В Налоговом кодексе под обособленным подразделением организации (ст.11) понимают любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Причем признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца. Критерием признания обособленного подразделения является территориальное обособление стационарных рабочих мест от создавшей его организации.

Статья 1 Федерального закона от 17.07.99 №181-ФЗ "Об основах охраны труда в Российской Федерации"²³ и статья 209 Трудового кодекса²⁴ Российской Федерации от 30.12.2001 №197-ФЗ определяют рабочее место как место, в котором работник должен находиться или в которое ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя.

Процедура определения стационарного рабочего места не разработана и не установлена. Для более четкого определения обособленного подразделения, необходимо указать по истечении какого времени деятельности рабочее место можно считать обособленным подразделением, возможно связав с определенным оборотом или количеством имущества, которым наделено подразделение.

Согласно ст.11 НК РФ, местом нахождения обособленного подразделения российской организации является место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение. По мнению Минфина РФ: "территориальная обособленность от места нахождения (т.е. от места государственной регистрации указанного в учредительных документах самой организации) может определяться территорией города, улицы или района в городе"²⁵.

Обособленные подразделения организации не перечислены в ст.9 Налогового кодекса в качестве участников отношений регулируемых, законодательством о налогах и сборах, несмотря на то, что они, согласно ст.19 НК РФ, являются плательщиками налогов и сборов, и должны соответствующим образом зарегистрироваться в налоговом органе. При уплате налога обособленным подразделением организации налогоплательщиком остается юридическое лицо. Налоговые органы вправе взыскать задолженность по налогам с самого юридического лица, без удовлетворения за счет денежных средств и имущества находящегося в распоряжении обособленного подразделения. По нашему мнению, взыскание налоговой задолженности должно производиться, в первую очередь, за счет денежных средств обособленного подразделения, при наличии у него отдельного банковского счета.

²³ СЗ РФ от 19.07.1999 г. №29 ст.3702 (первонач. ред.).

²⁴ СЗ РФ от 07.01.2002 г. N 1 (часть I) ст. 3 (первонач. ред.).

²⁵ Письмо Департамента налоговой политики Минфина РФ от 28 августа 2001 г. N 04-01-10/3-87.

В.В.Витрянский и С.А.Герасименко полагают, что "отсутствие государственной регистрации конкретного юридического лица в момент появления у него объекта налогообложения само по себе не может иметь решающего значения для ответа на вопрос, является ли данное юридическое лицо налогоплательщиком"²⁶. Такого мнения придерживается и Д.В.Винницкий, что "наличие или отсутствие статуса юридического лица у организации не может рассматриваться в качестве основного критерия для решения вопроса, субъект налогового права перед нами или нет"²⁷. С этими выводами нельзя согласиться, если у организации нет "статуса юридического лица", т.е. она не прошла государственную регистрацию, значит не обладает правоспособностью, которая возникает в момент создания, и соответственно нет правосубъектности. Налоговая правосубъектность, так же как гражданская правоспособность у юридического лица возникает с момента государственной регистрации. Одновременно, соответственно, возникают соответствующие налоговые обязанности и права. Постановка на налоговый учет не может являться моментом возникновения налоговой правосубъектности, т.к. лишь формально регистрирует организацию в налоговом органе, закрепляя процессуальные отношения между юридическим лицом и уполномоченным органом.

Довод о том, что в число лиц включенных в состав организаций, согласно Налогового кодекса, вошли филиалы и представительства юридических лиц является спорным. Филиал и представительство являются обособленными подразделениями юридического лица, и неразрывно связаны с понятием юридического лица, в случае отсутствия регистрации юридического лица нельзя говорить о филиале или представительстве. В Налоговом кодексе не закреплены основания по определению субъекта налоговых отношений вне оснований обусловленных гражданским законодательством.

Д.В.Винницкий характеризуя налоговую правосубъектность обособленных подразделений справедливо отмечает, она имеет "выраженный организационный характер", и далее уточняет автор: "Имеется в виду то, что предоставленные налоговым законом указанным обособленным подразделениям права и наложенные обязанности позволяют им фактически самостоятельно участвовать в налоговых отношениях, в которых организационный элемент преобладает над имущественным..."²⁸.

Обособленные подразделения, в том числе филиалы и представительства, выступают от имени юридического лица, создавшие их юридические лица наделяют их имуществом. Также, нельзя говорить о полной налоговой правосубъектности обособленного подразделения, хотя бы по той причине, что налоговую ответственность за деятельность такого подразделения несет не руководитель этого подразделения, а руководитель юридического лица. Так ответственность, согласно ст.6 и ст.18 Федерального закона от 21.11.1996 г. №129-ФЗ "О бухгалтерском учете"²⁹, за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. Налоговые санкции взыскиваемые с обособленного подразделения ложатся бременем на все юридическое лицо.

Субъекты, относящиеся к третьей группе, вступают в правоотношения с субъектами производящими налоговое администрирование и субъектами уплачивающими налоги (а также и с такими же субъектами третьей группы), в связи с выполнениями ими вспомогательных (подчиненных) функций и операций, без которых невозможно или крайне затруднено исполнение налоговой обязанности, и действенный контроль со стороны субъектов производящих налоговое администрирование.

В налоговом законодательстве, в качестве участников налоговых отношений, не отражена группа субъектов содействующих исполнению налоговой обязанности.

²⁶ Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М.: МЦФЭР, 1995. - С.13.

²⁷ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. - М.: Издательство НОРМА, 2000. – С.37-38.

²⁸ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. - М.: Издательство НОРМА, 2000. – С.45.

²⁹ СЗ РФ от 25.11.1996 г. N 48, ст. 5369 (первонач. ред.).

К этой группе в первую очередь относятся банки, которые: открывают счета налогоплательщикам, через них проводятся налоговые платежи на счета соответствующих бюджетов, они предоставляют определенную информацию о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков – клиентов банка налоговым органам, через них происходит приостановление операций по счетам налогоплательщика, взыскание налога, сбора и пени. Основанием возникновения обязанности банка по перечислению в бюджет денежных средств по распоряжению клиента является заключенный с банком гражданско-правовой договор. Сроки перечисления налога в бюджет в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, устанавливается не только Гражданским кодексом (ст.849), но и п.2 ст.60 НК РФ, что является одним из видов исполнения публично-правовой обязанности. Можно, также, говорить о том, что банки тоже занимаются налоговым администрированием устанавливая кассовый лимит и осуществляя контроль за ведением кассовых операций, таким образом, переводя часть операций в безналичную форму, более легко поддающуюся контролю со стороны налоговой администрации. Обязанности банков в этой части носят публично-правовой характер. Несмотря на особые функции, осуществляемые банками в сфере исполнения налоговой обязанности, в перечне участников отношений (ст.9 НК РФ), регулируемых законодательством о налогах и сборах, не выделена эта особая группа субъектов содействующих уплате налогов и сборов.

Наряду с этим, банки выступают как налогоплательщики и налоговые агенты. Важной особенностью банков, является то, что их права, обязанности, ответственность, так или иначе связанная с исполнением субъектами налоговой обязанности, предусмотрена как налоговым, так и гражданским законодательством.

Д.В.Винницкий полагает, что банки относятся к категории сборщиков налогов и, что "налоговое законодательство (п.2 ст.45, ст.60 НК РФ) подробно регламентирует участие банков в налоговых отношениях в качестве сборщиков налогов"³⁰. С этим нельзя согласиться, согласно п.5 ст.9 и ст.25 НК РФ к числу сборщиков налогов и сборов относятся государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы, должностные лица и организации, осуществляющие в установленном порядке прием от налогоплательщиков (плательщиков сборов) денежных средств в счет уплаты налогов (сборов) и их перечисление (перевод) в бюджеты. Банки являются лишь неким передаточным звеном по перечислению денежных средств и не могут осуществлять их прием в качестве налогов или сборов.

Лицо, имеющее статус налогового агента, на которого в соответствии с Налоговым кодексом возлагается обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов, уже является субъектом исполняющим налоговую обязанность.

Как определено ст.2 НК РФ, законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации. Насколько применимо оно к отношениям возникающим между налогоплательщиком и налоговым агентом? Поскольку, согласно п.1 ст.24 НК на налоговых агентов возложена обязанность, которая является безусловной, по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов, то указанные отношения между налогоплательщиком и налоговым агентом регулируются нормами налогового права.

Обязанности налогового агента возлагаются на юридические и физические лица, которые являются источниками дохода налогоплательщика. В частности, оплата НДС и налога на прибыль при перечислении средств иностранным юридическим лицам, не состоящим на учете в налоговом органе в счет оплаты за товары, работы и услуги и

³⁰ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. - М.: Издательство НОРМА, 2000. – С.120.

государственным органам (местного самоуправления) по управлению имуществом за аренду федерального, субъектов федерации, муниципального имущества.

Статус налогового агента, установленный законодательством, очень интересен. Налоговый агент является связующим звеном между государством и налогоплательщиком, выполняя исчисляющие, контролирующие и аккумулирующие функции. По-видимому, не надеясь на добровольную уплату налога и без согласия самого налогоплательщика, государство наделило этот субъект обязанностью и исключительными полномочиями по исчислению, взиманию (удержанию) и перечислению налогов. Государство обязывает субъект налоговых отношений производить действия по удержанию и перечислению налога, вне желания на то самого субъекта. Как пишет С.И.Айвазян: "Статус налоговых агентов характеризуется тем, что, с одной стороны, выступают по отношению к налогоплательщику как представители фискальных органов, исчисляющих и удерживающих налоги, при этом не обладая какими-либо правами налоговых органов, а с другой стороны – по отношению к налоговому органу они выступают как обязанные лица, обладающие статусом, аналогичным статусу налогоплательщика"³¹. Государство переложило явно не благодарное и затратное дело по сбору налогов на "чужие плечи". Необходимо отметить, что обязанности по налоговому администрированию осуществляемые налоговыми агентами несколько отличаются от обязанностей налоговых органов (они не являются представителями налоговых органов), т.к. удержание налогов не относится к компетенции последних. Налоговый агент, как верно отмечает Д.В.Винницкий, "реализует свою собственную налоговую правоспособность"³², только на те субъекты исполняющие налоговую обязанность, которые являются источником выплаты доходов налогоплательщику. В отношении нерезидентов взимание налогов через налогового агента сравнительно надежный способ по обеспечению поступлений в бюджет. Налогового агента легче контролировать, чем то большое количество налогоплательщиков с которых он взимает налог.

К числу субъектов, осуществляющие правоохранительную функцию в сфере налогообложения относится Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям МВД России (далее - ФСЭНП МВД России), созданная на основании Указа Президента Российской Федерации от 11.03.2003 №306 "Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации"³³.

В функции ФСЭНП МВД России входят:

- организация выявления, предупреждения, пресечения и раскрытия преступлений в сфере экономики, по которым производство предварительного следствия обязательно, налоговых преступлений, а также преступлений против интересов государственной власти, совершаемых в федеральных органах государственной власти;

- организация и проведение профилактических и оперативно-розыскных мероприятий по защите всех форм собственности от преступных посягательств в целях обеспечения благоприятных условий для развития предпринимательства и инвестиционной деятельности.

В отличие от органов налоговой полиции, в первоначально принятой редакции Налогового кодекса, органы внутренних дел не перечислены в числе участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. В настоящее время Налоговый кодекс РФ не содержит положений, предоставляющих органам МВД прав налоговых органов. Органы внутренних дел, по запросу налоговых органов, согласно ст.36 НК РФ, участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых последними выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных Налоговым кодексом к полномочиям налоговых органов, органы

³¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая / Под общей ред. В.И.Слома. – М.: Изд-во "Статут", 1998. – С.57.

³² Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. - М.: Издательство НОРМА, 2000. – С.103.

³³ СЗ РФ от 24.03.2003 г. №12 ст.1099 (первонач. ред.).

внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. Несмотря на то, что кодексом не предусмотрено право органов внутренних дел на проведение самостоятельных проверок, ФСЭНП МВД, руководствуясь п.35 ст.11 Закона РФ от 18.04.1991 г. №1026-I "О милиции"³⁴, могут при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, проводить проверки организаций и физических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации, в соответствии со статьей 26 Федерального закона от 02.12.1990 г. №395-I "О банках и банковской деятельности"³⁵, справки по операциям и счетам юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, выдаются кредитной организацией органам внутренних дел при осуществлении ими функций по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений.

Также на основании п.25 ст.11 Закона РФ от 18.04.1991 г. №1026-I "О милиции" при наличии данных о влекущем уголовную или административную ответственность нарушении законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, в целях установления оснований для возбуждения уголовного дела или дела об административном правонарушении требовать при проверке имеющихся данных, указывающих на признаки преступления, обязательного проведения в срок не более тридцати дней проверок и ревизий финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности, а также самостоятельно проводить в указанные сроки такие проверки и ревизии, изымать при производстве проверок и ревизий документы либо их копии с обязательным составлением протокола и описи изымаемых документов либо их копий. Проведение проверок возможно также на основании и в порядке установленном Уголовно-процессуальным кодексом РФ от 18.12.2001 г. №174-ФЗ и Федеральным законом от 12.08.1995 г. №144-ФЗ "Об оперативно- розыскной деятельности".

Налоговое администрирование – метод правового воздействия на субъект исполняющий налоговую обязанность и другие субъекты, а также определенная деятельность налоговых и иных органов.

Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 г. №329 "О Министерстве финансов Российской Федерации"³⁶ установлено, что Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, государственного долга, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней, таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств, инвестирования средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии, организации и проведения лотерей, производства и оборота защищенной полиграфической продукции, финансового обеспечения государственной службы, противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Министерство финансов Российской Федерации осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы, Федеральной службы страхового надзора, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федерального казначейства, а также контроль за исполнением Федеральной таможенной службой нормативных правовых актов по вопросам исчисления и взимания таможенных платежей,

³⁴ Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР от 22.04.1991 г., N 16, ст. 503 (первонач. ред.).

³⁵ Ведомости съезда народных депутатов РСФСР от 6 декабря 1990 г. N 27 ст. 357 (первонач. ред.).

³⁶ СЗ РФ от 02.08.2004 г. N 31 ст. 3258 (первонач. ред.).

определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств. Министерство и федеральные службы выражают волю государства в установленных пределах, их компетенция разграничена положениями об этих органах.

За Минфином закреплено право вносить в Правительство Российской Федерации проекты федеральных законов, нормативных правовых актов Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации и другие документы, по которым требуется решение Правительства Российской Федерации, по вопросам, относящимся к установленной сфере ведения Министерства и к сферам ведения подведомственных ему федеральных служб.

Минфин разрабатывает и принимает формы налоговых деклараций, расчетов по налогам и порядок заполнения налоговых деклараций; порядок ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности; нормативные правовые акты по другим вопросам в установленной сфере деятельности Министерства и подведомственных Министерству федеральных служб; осуществляет управление в установленном порядке средствами Стабилизационного фонда Российской Федерации. Минфин, в лице федерального казначейства, представляет интересы казны и Правительства Российской Федерации в судах³⁷.

Деятельность Федеральной налоговой службы (ФНС), осуществляющей контроль за соблюдением налогового законодательства Российской Федерации, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, регулируется такими основными нормативными актами как Налоговый кодекс Российской Федерации, Закон РФ от 21.03.1991 г. №943-1 "О налоговых органах Российской Федерации"³⁸. Организация деятельности имеет целью создание наиболее благоприятных условий для эффективного функционирования субъектов налоговых отношений, упорядочивания их деятельности, снижения затрат на исполнение налоговой обязанности.

Федеральная налоговая служба является федеральным органом исполнительной власти и находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации, о чем прямо указано в Положении о ФНС, утвержденном постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 г. №506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе"³⁹. Пунктом 1 статьи 30 НК РФ определено, что налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы. Администрирование налогоплательщиков происходит по территориальному и субъектному принципу.

Налоговые органы при осуществлении администрирования налогов осуществляют в основном контрольные функции и проверку исполнения требований нормативных актов регулирующих налоговые отношения, а также ненормативные акты самих налоговых органов. Функция контроля направлена на:

- своевременное выявление, устранение нарушений законности;
- получение информации о состоянии подведомственного направления деятельности;

³⁷ Приказ Минфина РФ от 12.02.1998 г. N 26 "О порядке организации и ведения Министерством финансов Российской Федерации работы по выступлению от имени казны Российской Федерации, а также по представлению интересов Правительства Российской Федерации в судах".

³⁸ Ведомости Съезда народных депутатов РФ и ВС РФ от 11.04.1991 г., N 15, ст. 492 (первонач. ред.). СЗ РФ от 25.07.2005 г. N 30 (часть I) ст. 3101 (посл.ред.).

³⁹ СЗ РФ от 04.10.2004 г. N 40 ст. 3961(первонач. ред.).

- наблюдение, мониторинг подконтрольного объекта;
- создание обстановки неотвратимости ответственности в случае нарушения и привлечение к ответственности соответствующего субъекта.

Служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Федеральная налоговая служба также осуществляет контроль и надзор за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями; соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения; полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей. ФНС ведет в установленном порядке учет всех налогоплательщиков, Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков. На ФНС возложена обязанность бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения, осуществлять в установленном законодательством Российской Федерации порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов, принимать решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней. ФНС устанавливает определенные формы, уведомления, свидетельства, требования, справки и акты, а также разрабатывает формы и порядок заполнения расчетов по налогам, формы налоговых деклараций и иные документы в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

ФНС обладает достаточно широкими правами, в соответствии с которыми вправе:

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;
- проводить налоговые проверки в порядке, установленном Налоговым кодексом;
- производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;
- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;
- приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом;
- осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и

иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

- определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;
- требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;
- взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени в порядке, установленном настоящим Кодексом;
- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени;
- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;
- вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;
- заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;
- создавать налоговые посты в порядке, установленном настоящим Кодексом;
- осуществлять контроль за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и применения, которые определяются законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей, проверять документы, связанные с применением контрольно-кассовой техники, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проведении проверок, проводить проверки выдачи кассовых чеков, налагать штрафы на организации, а также на индивидуальных предпринимателей за нарушение требований законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт;
- выносить решения о привлечении органов, организаций и граждан к ответственности за совершение налоговых правонарушений в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации;
- возбуждать ходатайства о запрещении в установленном порядке заниматься индивидуальной трудовой деятельностью;
- предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:
 - о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;

о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;

о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;

о взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды), числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (товариществами, предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий);

о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам;

о взыскании неосновательно приобретенного не по сделке, а в результате других незаконных действий.

В соответствии с действующим положением, Федеральная налоговая служба не вправе осуществлять управление государственным имуществом и оказание платных услуг, а также осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства Российской Федерации.

Несмотря на то, что в числе участников налоговых отношений в Налоговом кодексе перечислены органы государственных внебюджетных фондов, согласно Федерального закона от 05.08.2000 г. №118-ФЗ "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах"⁴⁰, налоговый контроль в отношении плательщиков взносов в государственные социальные внебюджетные фонды, уплачиваемых в составе единого социального налога, осуществляется налоговыми органами РФ.

Наряду с налоговыми органами налоговым администрированием занимаются таможенные органы. В соответствии с пунктом 1 статьи 34 НК РФ, таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации, налоговым кодексом, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами.

Федеральный закон от 25.09.1997 г. №126-ФЗ "О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации"⁴¹ в п.2 ст. 8 установил, что органы местного самоуправления вправе получать в местный бюджет предусмотренные законами Российской Федерации и законами субъектов Российской Федерации налоги с филиалов и представительств, головные предприятия которых расположены вне территории данного муниципального образования. Также, на основании п.2 ст.14 указанного закона, представительный орган местного самоуправления вправе за счет средств местного

⁴⁰ СЗ РФ от 07.08.2000 г., №32, ст. 3341(первонач. ред.).

⁴¹ СЗ РФ от 29.09.1997 г., №39, ст. 4464 (первонач. ред.).

бюджета создавать муниципальную налоговую службу для сбора местных налогов. Деятельность органов муниципальной налоговой службы осуществляется в соответствии с Законом Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации" в части, относящейся к предметам ведения местного самоуправления. Муниципальная налоговая служба объединяет и координирует с налоговыми органами усилия по контролю за соблюдением налогового законодательства Российской Федерации. Муниципальная налоговая служба обязана предоставлять Федеральной налоговой службе всю необходимую информацию.

info@counsel.ru