**Содержание**

[1.Понятие и виды (способы) защиты прав налогоплательщиков 3](#_Toc289446395)

[2. Административный способ защиты правналогоплательщиков 10](#_Toc289446396)

[3.Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов 15](#_Toc289446397)

[Задачи 21](#_Toc289446398)

[Список используемых источников 24](#_Toc289446399)

### 1.Понятие и виды (способы) защиты прав налогопла­тельщиков

К числу несомненных достоинств первой постсоветской конституции нашей страны **-** Конституции РФ 1993 г. принято относить конституционные положения о правах и свободах человека и гражданина.

В частности, в качестве одной из основ конституционно­го строя Конституция (ст. 45, 46) провозглашает в качестве высокой аксиологической ценности право на администра­тивную и судебную защиту прав и свобод человека и граж­данина: «Государственная защита прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации гарантируется», «Каждому гарантируется судебная защита его прав и сво­бод», а если это не поможет, то «Каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом». Кроме того, в ст. 35 Конституции закреплен принцип государственной защиты права частной собствен­ности, налогообложение существенно ограничивает его, а любое ограничение конституционных прав допустимо лишь в той мере, в какой это необходимо для защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны стра­ны и безопасности государства (ст. 55 Конституции РФ). При этом в ч. 3 указанной статьи закрепляется, что «ник­то не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено толь­ко при условии предварительного и равноценного возме­щения».[[1]](#footnote-1)

Между тем взимание налогов и сборов (налогообложе­ние в целом) представляется существенным ограничением права частной собственности граждан. Более того, разве анализ положений ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации (в ней, как мы помним, содержится легальное определения понятия «налог» и «сбор») не позволяет сде­лать вывод о том, что налог является, как раз «принуди­тельным отчуждением имущества для государственных нужд»?

Налог уплачивается под угрозой применения мер госу­дарственного принуждения (или в результате их примене­ния - при принудительном взыскании налога), среди ко­торых, например, приостановление операций по счетам на­логоплательщика, арест имущества, наконец, принудитель­ное взыскание сумм налоговой задолженности за счет де­нежных средств, находящихся на счетах налогоплателыщика в банке (ст. 46 НК РФ), за счет иного имущества (ст. 47, 48 НК РФ), кроме того, за не исполнение обязанности упла­тить налог или сбор может наступить ответственность вплоть до уголовной.[[2]](#footnote-2)

Является ли налог «отчуждением имущества»? Да, бе­зусловно. В ст. 8 НК РФ говорится, что под налогом пони­мается обязательный платеж, взимаемый с налогоплатель­щиков в форме «отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств». Осуществляется ли такое законное отчуждение для целей обеспечения государствен­ных нужд? Целью взимание налогов является «финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципаль­ных образований».

Следует отметить, что в дореволюционной юридической литературе (М.И.Слуцкий, А.А.Никитский) налоги рас­сматривались как принудительные сборы, которые государ­ство взимает с граждан для удовлетворения своих денеж­ных потребностей и покрытия общих расходов. Однако другие авторы того же периода (И.И.Янжул) указывали, что налог представляет собой односторонние экономичес­кие пожертвования граждан, которые государство взимает легальным путем и законным способом из их частных имуществ для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек.

Одно из самых удачных, по нашему мнению, современ­ных доктринальных определений налога как юридической категории исходит из того, что налог является единственно законной (установленной законом) формой отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозв­ратности, обеспеченной государственным принуждением, не носящей характер наказания или контрибуции, а осуществ­ляемой с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти».

Таким образом, если все выше сказанное верно, то глав­ными вопросами становятся: 1) что следует применительно к налогообложению понимать под «предварительным и равноценным возмещением», 2) соблюдается ли указанное правило при налогообложении или при разработке Консти­туции в этой части была допущена юридическая не точ­ность.

Природа людей проявляется в том, что хороший гражда­нин требует, чтобы было больше хороших дорог, хороших школ, хороших больниц и меньше налогов. Известный аме­риканский актер Артур Годфри (1903-1983) писал: «Я горжусь тем, что плачу налоги в Соединенных Штатах Америки. Но я бы гордился не менее яростно и за полови­ну суммы».[[3]](#footnote-3)

В нашем случае единственным «предварительным и равноценным возмещением» для граждан уплачиваемых ими налогов в общегуманистическом смысле может высту­пать, наверное лишь возможность жить в цивилизованном обществе и демократическом государстве. Следовательно, от степени осуществления в интересах всего общество рас­ходования собранных на покрытие государственных нужд средств и эффективности исполнения государством своих публичных функций зависит и степень конституционности таких налоговых изъятий собственности.

4. Как известно, важной государственной функцией яв­ляется охранительная. В свою очередь, одной из важней­ших гарантий демократичности налоговой системы госу­дарства (и государства в целом) является наличие органи­зационных и правовых гарантий защиту прав и законных интересов налогоплательщиков **и** налоговых агентов как субъектов налоговых правоотношений. При этом органи­зационными гарантиями такой защиты выступают специ­альные институты защиты права (судебные и администра­тивные), а правовыми — наличие соответствующей право­вой базы для защиты прав налогоплательщиков.

В последнее десятилетие в нашей стране качественно обновился и расширился массив правовых норм, регламен­тирующих право и свободы граждан вообще и особенно их право на защиту от неправомерных действий государствен­ных органов и их должностных лиц.

Таким образом, под защитой прав налогоплательщиков понимается либо система юридических и организацион­ных гарантий соблюдения установленных национальным и международным правом прав и законных интересов на­логоплательщиков и налоговых агентов как субъектов налоговых правоотношений, функционирование которой призвана обеспечить соразмерность ограничения прав конкретного налогоплательщика и интересов общества в целом, или элемент юридической налоговой конфликтоло­гии.

В последнем случае под защитой прав налогоплатель­щиков понимаются конкретные действия участников на­логовых правоотношений их представителей, направлен­ные на обеспечение своих интересов в процессе налого­вых споров.

При этом под налоговым спором понимается юриди­ческая ситуация, **в** основе которой лежат разногласия меж­ду налогоплательщиками (налоговыми агентами), — с од­ной стороны, и государственными органами и их должнос­тными лицами — сдругой, возникающие по поводу пра­вильности применения норм налогового права. Инициато­рами такого спора могут выступать как налогоплательщи­ки (например, обжалование действий должностного лица налогового органа), так и налоговые органы (например, ког­да возможность применения мер принуждения в отноше­нии налогоплательщика предоставлена только на основа­нии судебного решения). Естественно, стороны такого спо­ра изначально находятся **в** неравных положениях, поэтому для целей демократичности налоговой системы в законода­тельстве в первую очередь специально регламентируются организационные и правовые гарантии прав и законных интересов фискально-обязанных лиц.

В настоящее время порядок обжалования актов налого­вых органов и действий или бездействия их должностных лиц регламентируется главами 19 и 20 части первой Нало­гового кодекса Российской Федерации. Одним из право­вых недостатков этого порядка отмечается то обстоятель­ство, что таким правом наделены только налоговые агенты и налогоплательщики, а не все субъекты налоговых право­отношений.

В соответствии со ст. 137 НК РФ каждый налогопла­тельщик или налоговый агент имеют право обжаловать:

* ненормативные акты налоговых органов;
* действия должностных лиц налоговых органов;
* бездействие должностных лиц налоговых органов
* если по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права.

Что же конкретно может послужит основанием для об­жалования? Обжалованы могут быть, например, следующие ненормативные акты налоговых органов:[[4]](#footnote-4)

1. решения о доначислении налога и пени, предусмот­ренные п. 3 ст. 40 НК РФ;
2. решения о взыскании налога, сбора, а также пеней за счет денежных средств, находящихся на счетах организа­ции-налогоплательщика (налогового агента) **в** кредитной организации, предусмотренные п. 3, 2, 4, 5 и 6 ст. 46 НК РФ;
3. инкассовые поручения (распоряжения) о таком спи­сании налога, сбора, а также пеней со счетов налогоплатель­щиков в банке, предусмотренные в той же ст. 46 НК РФ;
4. решения налогового органа об отказе **в** предоставле­нии отсрочки или рассрочки по уплате налога (п. 6 ст. 64 НК РФ);
5. решения налогового органа о приостановлении опера­ций по банковским счетам налогоплательщика (ст. 76 НК РФ);
6. решения об аресте имущества налогоплательщика, как способе обеспечения исполнения налоговой обязаннос­ти (ст. 77 НК РФ), а также
7. решения (постановления)налогового органа о дона­числении суммы налога и пени, когда при контроле за пол­нотой исчисления налога налоговый орган усомнился **в** правильности применении налогоплательщиком цены сделки (п. 3 ст. 40 НК РФ);
8. акта о совершении лицом, не являющимся налогопла­тельщиком, налоговым агентом нарушений законодатель­ства о налогах и сборах (п. 1 ст. 101, п. 8 ст. 101.1)
9. решения, принятые вышестоящими налоговыми орга­нами по итогам рассмотрения первичных жалоб.

Кроме того, могут быть обжалованы следующие дей­ствия должностных лиц налоговых органов, совершаемые в процессе налогового контроля:

1) изъятие документов и предметов с нарушением норм п. 5 ст. 94 НК Р Ф ;

2) арест имущества с нарушением норм п. 5 ст. 77 НК РФ и др.[[5]](#footnote-5)

Кроме того, как действие налогоплательщиком или на­логовым агентом может быть обжаловано предъявление (направление) к нему должностным лицом налогового органа письменного требования об уплате недоимки (пени, санкций), предусмотренного гл. 10 НК РФ, или — письмен­ного налогового уведомления (ч. 2 ст. 52 НК РФ).

Как бездействием должностного лица налогового орга­на в рассматриваемом случае может обжаловаться, напри­мер, уклонение от возврата излишне уплаченных или из­лишне взысканных сумм налога, сбора и (или) пени.

Таким образом, следует различать два способа (вида) защиты прав налогоплательщиков:

1. административный и
2. судебный.

При этом в 1996 г. Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П указывается, что «налогоплательщику... гарантируется вы­текающее из статьи 46 Конституции Российской Федера­ции право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц». Поскольку право на судебное рассмотрение спора налого­плательщика с налоговым органом предусмотрено актом высшей юридической силы, оно не может быть ограничено законодательством. Административный порядок обжалова­ния, таким образом, может существовать только как аль­тернативный или же в качестве досудебной стадии разре­шения спора.

При принятии части первой Налогового кодекса Рос­сийской Федерации законодатель, отказавшись от прида­ния административному порядку защиты прав налогопла­тельщиков характера обязательной досудебной процедуры, предоставил налогоплательщику возможность параллель­ного использования как административного, так и судебно­го способа защиты своих прав. Подача жалобы в вышесто­ящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последу­ющую подачу аналогичной жалобы в суд.

Кстати, во многих зарубежных странах этот вопрос решен иначе. Так, например, в Германии прохождение процедуры досудебного урегулирования спора является обязательным условием принятия дела к судебному рассмотрению. Кроме того, для досудебного рассмотрения споров в налоговых органах ряда стран созданы специальные подразделения. Так, в составе Службы внутренних доходов СШАи в Глав­ном налоговом ведомства Франции действуют соответству­ющие службы, а в Дании и Греции функционируют специальные административные налоговые суды, которые так же входят в систему налоговых органов.

В ряде стран, например, в США и Германии, действуют специальные налоговые суды, не входящие в систему нало­говых органов, которым подведомственны все споры в сфе­ре налогообложения3.

Рассмотрим указанные способы защиты прав налого­плательщиков подробнее.

### 2. Административный способ защиты правналогоплательщиков

1. Административная защите прав налогоплательщиков (налоговых агентов) осуществляется путем подачи на акт налогового органа, действия или бездействие его должност­ного лица письменной жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого орга­на.

Такая жалоба в вышестоящий налоговый орган (выше­стоящему должностному лицу) подается в трехмесячный сроксо дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

Если указанный срок был пропущен по уважительной причине,то, по заявлению лица, подающего жалобу, он мо­жет быть восстановлен соответственно вышестоящим дол­жностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Какие же причины пропуска срока, как правило, при­знаются уважительными?

Для физических лиц(включая индивидуальных пред­принимателей) — это заболевания, и травмы, и иные лич­ные либо семейные обстоятельства (например, беремен­ность и роды), выполнение общественных обязанностей (скажем, направление на военные сборы), случаи вынужденного длительного отсутствия (служебные командировки и т.п.).

Для юридических лиц уважительными причинами мо­гут быть лишь форс-мажорные обстоятельства (война, на­воднение и т.п.), либо действия самих налоговых или пра­воохранительных органов, например, - по изъятию необхо­димой для обжалования материалов и документов.

Если у заявителя жалобы, пропустившего срок на ее подачу, имеется возможность документально подтвердить наличие соответствующей уважительной причины, то к заявлению о восстановлении пропущенного срока прикла­дываются наравне с обосновывающими жалобу и эти до­кументы.

2. Как уже говорилось, жалоба подается в письменной форме, подписывается заявителем и датируется. Содержа­ние жалобы должно включать:

1. наименование налогового органа (должностное поло­жение и, факультативно, Ф.И.О. должностного лица), кото­рому адресуется жалоба;
2. наименование (Ф.И.О. и статус) и адрес заявителя жалобы, наименование налогового органа (должностное по­ложение и Ф.И.О. должностного лица);
3. акт (действия или бездействие) которого обжалуется;
4. заголовок с указанием объекта жалобы (например, «Жалоба на ... (такой-то акт, такие-то действия, бездей­ствие в такой-то ситуации)»);
5. основания жалобы (т.е. факты нарушений, обстоя­тельства и мотивы, вызвавшие необходимость защиты на­рушенных прав и законных интересов заявителя в фис­кальной сфере)
6. содержание требования налогоплательщика (налого­вого агента).

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до приня­тия решения по этой жалобе может отозвать ее, написав соответствующее заявление. Но в этом случае повторная подача жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу не допускается. Такая повторная подача жалобы на тот же акт (действия или бездействие) в тот же налоговый орган (тому же долж­ностному лицу) возможна только в том случае, когда при неизменном предмете обжалования (составе и характере содержащихся в жалобе требований) изменяются основа­ния (факты, мотивы, обстоятельства и т.п.) такого обжало­вания.[[6]](#footnote-6)

Правовые последствия подачи жалобы регламентиру­ются в ст. 141 НК РФ. По общему правилу, подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должно­стному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемо­го акта или действия.

Однако если налоговый орган (должностное лицо), рас­сматривающий жалобу, имеет достаточные основания пола­гать, что обжалуемый акт или действие не соответствует за­конодательству Российской Федерации, указанный налого­вый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемого акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней регламентируется положениями ст. 140 НК РФ, в которой установлен месячный срок (со дня получения жалобы ее адресатом) для рассмотрения жалобы вышестоящим на­логовым органом (вышестоящим должностным лицом). Рассмотрение жалобы осуществляется заочно (т. е. без вызова на рассмотрение самого заявителя), вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом. Порядок рассмотрения жалоб налогоплательщи­ков доведен Письмом МНС РФ от 5 апреля 2001 г. № ВП-6-18/274.

По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее дол­жностное лицо) принимает одно из ниже следующих реше­ний:

1. оставляет жалобу без удовлетворения. Жалоба ос­тавляется без удовлетворения в случае ее необоснованнос­ти;
2. отменяет акт налогового органа и назначает допол­нительную проверку. Такое решение принимается выше­стоящим налоговым органом в тех случаях, когда обжалу­емый акт вынесен без достаточных оснований, по неиссле­дованным материалам, когда событие налогового правонарушения, вина лица в его совершении не доказаны вынесшим обжалуемый акт налоговым органом, но и не исключены, либо **в** тех случаях, когда обжалуемый акт вы­несен с нарушением процедурных норм (например, подпи­сан ненадлежащим лицом или не мотивирован);
3. отменяет решение и прекращает производство по делу о налоговом правонарушении. Такое решение прини­мается вышестоящим налоговым органом в тех случаях, когда само дело о налоговом правонарушении по формаль­ным причинам не подлежало возбуждению;
4. изменяет решение или выносит новое решение. Ре­шение об изменении обжалуемого решения принимается вышестоящим налоговым органом когда:

а) обстоятельства дела были установлены органом, вы­несшим обжалуемое решение, полно и точно, но какая-либо часть содержащихся в обжалуемом решении выводов и/или сообразных этим выводам предписаний не соответ­ствует обстоятельствам дела и/или нормам законода­тельства о налогах и сборах;[[7]](#footnote-7)

б) заявителем жалобы представлены вышестоящему на­логовому органу новые доказательства, свидетельствующие о частичной ошибочности выводов, содержащихся вобжа­луемом решении, сделанных нижестоящим органом об об­стоятельствах дела.

В свою очередь, новое решениевыносится вышестоя­щим налоговым органом, когда:

а) обстоятельства дела были установлены органом, вы­несшим обжалуемое решение, полно и точно, но все выво­ды и предписания, содержащиеся в обжалуемом решении, не соответствуют обстоятельствам дела или нормам зако­нодательства о налогах и сборах;

б) заявителем жалобы представлены вышестоящему на­логовому органу новые доказательства, свидетельствующие ополной ошибочности выводов, содержащихся вобжалуе­мом решении, сделанных нижестоящим органом об обсто­ятельствах дела.

По итогам рассмотрения жалобына действия или без­действие должностных лиц налоговых органов вышестоя­щий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу. Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение месяца. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

5.) Основным недостатком административной защиты прав налогоплательщиков является ее низкая эффектив­ность. Причем, эта проблема актуальна даже в государ­ствах с высокой правовой культурой и обширным истори­ческим опытом демократического построения отношений между государством и обществом. Например, во Франции при решении споров в рамках налоговой службы позиция налогоплательщика находит подтверждение лишь в 20 % случаев, в Португалии и Италии — только в 9-12 % случаях, в Дании — также менее чем в 10 % .

Поэтому на практике многие налогоплательщики для защиты своих прав или принципиально не используют ад­министративный способ защиты попранного права или, на­правив жалобу в вышестоящий налоговый орган и полу­чив отрицательный ответ, переносят спор из тиши казен­ных кабинетов «вышестоящего налогового органа или вы­шестоящего должностного лица» в зал судебного заседания — обращаются к судебной защите своих прав.

### 3.Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами:

– направлением требования об уплате налогов и сборов;

– залогом имущества;

– поручительством;

– пеней;

– приостановлением операций по счетам в банке;

– наложением ареста на имущество налогоплательщика.

Требование об уплате налога и сбора – письменное извещение о неуплаченной сумме налога (сбора, пеней, штрафов), а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) при наличии у него недоимки и независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Залог – способ обеспечения обязательства, при котором кредитор-залогодержатель приобретает право в случае неисполнения должником обязательства получить удовлетворение за счет заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами, за изъятиями, предусмотренными законом.

Залог применяется в случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем (налогоплательщик, плательщик сбора или иное лицо). При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества.

К правоотношениям, возникающим при установлении залога в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, могут применяться и положения гражданского законодательства. В гражданском законодательстве порядок установления залога урегулирован нормами § 3 гл. 23 ГК, а также действующим в части, не противоречащей ГК, Законом РФ от 25.05.1995 № 2872-1 «О залоге».[[8]](#footnote-8)

Поручительство может применяться в качестве обеспечительной меры:

– при принятии решения об изменении срока уплаты налога, сбора;

– в иных случаях, предусмотренных НК.

В юридической литературе поручительство понимается как ответственность, принимаемая кем-либо на себя для обеспечения исполнения обязательства другого лица. К правоотношениям, возникающим при установлении поручительства за исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. В гражданском законодательстве порядок поручительства урегулирован нормами § 5 гл. 23 ГК.

Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей. Поручительство оформляется договором между налоговым органом и поручителем, составленным в соответствии с гражданским законодательством РФ.

В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов (сборов), если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога или сбора и соответствующих пеней. По исполнении поручителем взятых на себя обязательств в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

Пеней признается установленная ст. 75 НК денежная сумма, которую налогоплательщик (плательщик сборов, налоговый агент) должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования ЦБР.

Сумма соответствующих пеней назначается и уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения:

– других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора;

– мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пени не начисляются на сумму недоимки:

– которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика;

– которая образовалась в результате выполнения письменных разъяснений финансового, налогового или другого уполномоченного органа государственной власти в пределах его компетенции.

Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном НК.

Приостановление операций по счетам в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету (в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении), за исключением платежей, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Приостановление операций по счетам в банке допустимо в отношении:

– налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов из числа организаций и индивидуальных предпринимателей;

– налогоплательщиков, налоговых агентов из числа нотариусов, занимающихся частной практикой или адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты.

Решение о приостановлении операций принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в случае:

– неисполнения направленного ранее требования об уплате налога или сбора (при этом решение не может быть принято ранее вынесения решения о взыскании налога);

– непредставления налоговой декларации в налоговый орган (решение принимается в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации).

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам в банке подлежит безусловному исполнению банком. Приостановление операций по счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения. При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности организации (налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента) в отношении его имущества.[[9]](#footnote-9)

Арест имущества производится в случае неисполнения организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов. Арест имущества может быть полным или частичным.

Полным арестом имущества признается такое ограничение прав организации в отношении ее имущества, при котором она не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Частичным арестом признается такое ограничение прав организации в отношении ее имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Вне зависимости от формы ареста в отношении имущества, на которое наложен арест, не допускается его:

– отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест);

– растрата;

– сокрытие.

Решение о наложении ареста на имущество принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления. Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом органа налоговой службы или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым или таможенным органом или судом.

### 

### Задачи

1. Муниципальное унитарное предприятие подало в налоговую инспекцию заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения. Однако, рассмотрев его, налоговый орган отказал предприятию в праве применять этот режим. При этом налоговый орган сослался на то, что доля участия муниципального образования в уставном фонде муниципального унитарного предприятия составляет более 25 процентов.

Предприятие с подобным решением не согласилось и обратилось в арбитражный суд.

Разрешите спор. Ответ обоснуйте ссылками на нормы налогового законодательства.

В соответствии с пп. 14 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов

Пунктом 1 ст. 8 ФЗ от 14.11.2002 N 161-ФЗ ''О государственных и муниципальных унитарных предприятиях'' установлено, что учредителем муниципального унитарного предприятия является муниципальное образование. Управление муниципальными унитарными предприятиями от имени муниципального образования осуществляется органами местного самоуправления

Согласно п. 1 ст. 66 Гражданского кодекса Российской Федерации к организациям с разделенным на доли учредителей уставным капиталом относятся хозяйственные товарищества и общества.

В соответствии с п. 1 ст. 113 ГК РФ имущество муниципального унитарного предприятия является неделимым и поэтому не может быть распределено по вкладам. Аналогичная норма содержится в ст. 2 Федерального закона от 14.11.2002 N 161-ФЗ.

Поскольку муниципальное образование, являющееся учредителем муниципального унитарного предприятия, не может быть признано организацией в целях ст. 11 Кодекса, а также в связи с тем, что имущество муниципального унитарного предприятия не распределяется по вкладам, на указанные предприятия положения пп. 14 п. 3 ст. 346.12 Кодекса не распространяются.

Таким образом, отказ Налогового органа неправомерен

2. Между предпринимателем Ивановым П.Р. и налоговым органом был оформлен договор залога имущества (квартиры). Иванов П.Р. не исполнил обязанности по уплате налогов после истечения действия отсрочки по уплате налога. В связи с этим налоговый орган обратил указанную : квартиру в свою собственность и предоставил ее своему нуждающемуся в жилье сотруднику.

Правомерны ли действия налогового органа? Какие меры налоговый орган должен предпринять в целях исполнения обязанности по уплате налога предпринимателем Ивановым П.Р. ?

Нет, действия налогового органа неправомерны, т.к. при неисполнении налогоплательщиком, обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Поскольку предметом залога является квартира, то в соответствии со ст. 349 ГК РФ требования залогодержателя удовлетворяются из стоимости заложенного недвижимого имущества по решению суда. Налоговый же орган обратил взыскание самостоятельно и использовал это имущество в интересах сотрудников, а не в интересах государства.

Таким образом, действия налогового органа неправомерны

Согласно ч.1 ст. 47 Налогового Кодекса РФ взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится по решению руководителя налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве", с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ.

Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит.

3. В связи с тем, что у ЗАО «Сфинкс» отсутствовали денежные средства в банке, руководитель налогового органа принял решение о взыскании недоимки по налогу за счет имущества, принадлежащего обществу. С момента наложения ареста на имущество ЗАО «Сфинкс» и до перечисления в соответствующие бюджеты вырученных сумм прошло более 2-х месяцев.

Приостанавливает ли факт наложения ареста на имущество начисление пени на сумму недоимки по налогу?

Да, приостанавливают, т.к. согласно ч.3. ст. 75 пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика не начисляются. В отличие от подачи заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), налогового кредита или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

### Список используемых источников

**Нормативно-правовые акты**

1. Российская Федерация. Конституция (1993).Конституция Российской Федерации :офиц.текст.-М.:Маркетинг,2001.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Налоги и финансовое право, 2011.

**Научная литература**

1. Налоговое право. Конспект лекций.  Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. 3-е изд. - М.: Высшее образование, 2009. — 175 с.
2. Налоговое право России.  Отв. ред. Крохина Ю.А.2-е изд., перераб. - М.: Норма, 2004. — 720 с.
3. Грачева, Е.Ю. Налоговое право. // Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова -М.: Юристъ, 2005. — 223 с.
4. Панина, И. Способы прав налогоплательщиков/ И.Панина. // http://www.kpmg.ru/russian/supl/publications/articles/2010/August/tax\_panina.pdf

1. Российская Федерация. Конституция (1993).Конституция Российской Федерации :офиц.текст.-М.:Маркетинг,2001. [↑](#footnote-ref-1)
2. Налоговое право. Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. 3-е изд. - М.: Высшее образование, 2009. — 175 с.  [↑](#footnote-ref-2)
3. Налоговое право. Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. 3-е изд. - М.: Высшее образование, 2009. — 175 с.  [↑](#footnote-ref-3)
4. Грачева, Е.Ю. Налоговое право. // Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова -М.: Юристъ, 2010. — 223 с. [↑](#footnote-ref-4)
5. Грачева, Е.Ю. Налоговое право. // Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова -М.: Юристъ, 2010. — 223 с. [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоговое право России.  Отв. ред. Крохина Ю.А.2-е изд., перераб. - М.: Норма, 2010. — 720 с.  [↑](#footnote-ref-6)
7. Налоговое право России.  Отв. ред. Крохина Ю.А.2-е изд., перераб. - М.: Норма, 2010. — 720 с.  [↑](#footnote-ref-7)
8. Налоговое право. Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. 3-е изд. - М.: Высшее образование, 2009. — 375 с.  [↑](#footnote-ref-8)
9. Налоговое право. Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. 3-е изд. - М.: Высшее образование, 2009. — 375 с.  [↑](#footnote-ref-9)