

# Понятия и термины, используемые в налоговом праве и судебной практике

**А.И. Бабкин**, судья Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

Состояние законодательства может рассматриваться как идеальное только в том случае, если при применении соответствующих положений закона не возникает правовой неопределенности и, когда четкость и последовательность изложения правовых норм, дают возможность правильно применить их к фактическим отношениям и оценить с правовой точки зрения, имея ясное представление о предмете правоприменения.

Нередко обсуждение вопроса о применении нормы права наталкивается на, казалось бы, непреодолимое препятствие. И здесь немалая роль отводится вопросам, относимым к терминам и понятийному аппарату в целом, используемым в праве и правоприменительной практике.

Особенности применения норм права к налоговым правоотношениям сформулированы в ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — ГК РФ) и заключаются в том, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством.

Согласно ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено названным Кодексом.

Следовательно, при уяснении для целей налогообложения значения института, понятия или термина гражданского, семейного или другой отрасли законодательства суд при рассмотрении спора не применяет положения соответствующей отрасли законодательства только в том случае, если в законодательстве о налогах и сборах

Статья посвящена проблеме правильного использования понятий и терминов налогового законодательства участниками гражданско-правовых отношений. Автором показана важность правильного толкования налоговых терминов и понятий с точки зрения правовой системы Российской Федерации. Кроме этого, автор приводит и комментирует несколько ярких и интересных примеров соответствующих дел из практики Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, в которых необходимо было установить правильные понятия градообразующей организации, счѐта, взысканного налога для целей налогообложения.

содержится специальное определение данного института, понятия или термина для целей налогообложения<sup>1</sup>.

Причем встречаются различные варианты:

- 1) термины и понятия, используемые в судебной практике, существуют только в налоговом праве;
- 2) если термины и понятия отсутствуют в налоговом праве, в актах законодательства имеется прямая отсылка к иным отраслям права;
- 3) правовой связки между налоговым и иными отраслями права не имеется;
- 4) праву в целом отдельные термины и понятия вовсе не известны.

## Практика Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

Данные вопросы лучше всего рассмотреть на некоторых примерах из судебной практики Президиума ВАС РФ.

### Понятие «градообразующая организация» для целей налогообложения

Налоговая инспекция по результатам камеральной проверки налоговой декларации по налогу на прибыль федерального государственного унитарного предприятия «Забайкальская железная дорога» (в настоящее время — филиал открытого акционерного общества «Российские железные дороги»; далее — предприятие) пришла к выводу о неправомерности применения налогоплательщиком налоговой льготы.

Правовая позиция налоговой инспекции заключается в том, что предприятием не подтвержден его статус градообразующей организации по месту нахождения юридического лица и поэтому неправомерно применен порядок определения налоговой базы, установленный статьей 275.1 НК РФ для градообразующих организаций, не представлены данные о стоимости, расходах и условиях оказания услуг, аналогичных услугам, оказываемым специали-

зированными организациями, для которых эта деятельность является основной, а также не представлены документы и сведения, подтверждающие убытки для целей налогообложения.

Решение налоговой инспекции было оспорено в арбитражном суде.

Поскольку предприятие на протяжении всей железной дороги имеет структурные подразделения, большинство которых являются градообразующими в том населенном пункте, где они расположены, то и само предприятие как юридическое лицо является градообразующей организацией по месту нахождения своих структурных подразделений. Тем самым наличие статуса градообразующей организации предприятием подтверждено. В связи с этим суд счел, что при определении предельного уровня расходов, принимаемых для целей налогообложения, предприятие вправе учитывать нормативы, установленные по месту нахождения этих структурных подразделений, а не нормативы по месту нахождения юридического лица. Довод налоговой инспекции о необходимости применения понятия «градообразующее предприятие», содержащегося в Федеральном законе от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», суд отверг, ссылаясь на то, что законодательство о налогах и сборах не содержит такого понятия.

Статьей 275.1 НК РФ предусмотрены особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств.

К обслуживающим производствам и хозяйствам названной статьей НК РФ отнесены подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию услуг как своим работникам, так и сторонним лицам.

Особенности определения налоговой базы организаций, осуществляющих деятельность, связанную с использованием этих объектов, заключаются в различном порядке признания убытков от нее для целей налогообложения.

<sup>1</sup> Пункт 8 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Так, для целей налогообложения признается убыток, полученный обособленными подразделениями налогоплательщика при соблюдении всех условий, приведенных в ст. 275.1 НК РФ.

При невыполнении хотя бы одного из таких условий налогоплательщик не вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на сумму убытка, а вправе перенести его на срок, не превышающий 10 лет, и направить на погашение убытка только прибыль, полученную при осуществлении деятельности, связанной с использованием обслуживающих производств и хозяйств.

Как следует из решения налоговой инспекции, налогоплательщик применил порядок определения налоговой базы, установленный для градообразующих организаций.

Исходя из абзаца десятого ст. 275.1 НК РФ, налогоплательщики, которые являются градообразующими организациями в соответствии с законодательством России, вправе принять для целей налогообложения фактически осуществленные расходы на содержание объектов, названных в данной статье Кодекса, в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, производств и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту нахождения налогоплательщика.

Этой же статьей предусмотрен порядок определения расходов в целях налогообложения в случае отсутствия утвержденных местными органами самоуправления нормативов.

Таким образом, положение ст. 275.1 НК РФ в определении понятия «градообразующая организация» содержит отсылку к законодательству РФ, не конкретизируя при этом отрасль законодательства. По этой причине ссылка на отсутствие понятия «градообразующая организация» в законодательстве о налогах и сборах является некорректной.

Такое понятие дано в ст. 169 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)». В соответствии с п. 1 названной статьи градообразующими организациями признаются юридические

лица, численность работников которых составляет не менее 25 % численности работающего населения соответствующего населенного пункта.

Согласно п. 2 этой же статьи данные положения применяются также к иным организациям, численность работников которых превышает 5 тыс. человек.

Рассмотрение в рамках налогового спора вопроса о правовом статусе предприятия с точки зрения признания (или непризнания) его градообразующей организацией без учета приведенных норм НК РФ и Федерального закона неизбежно повлечет за собой ошибочность выводов о налоговых последствиях, предусмотренных абзацем десятым ст. 275.1 НК РФ.

В то же время правильное понимание и, следовательно, применение данного термина дают возможность определить адекватные действия налогоплательщика. В частности, в случае если орга-

Рассмотрение в рамках налогового спора вопроса о правовом статусе предприятия с точки зрения признания (или непризнания) его градообразующей организацией без учета приведенных норм Кодекса и Федерального закона неизбежно повлечет за собой ошибочность выводов о налоговых последствиях...

низация не обладает статусом градообразующей организации, она не может быть лишена права учесть убытки, возникшие при осуществлении деятельности, связанной с использованием об-

служивающих производств и хозяйств в ином, чем установлено для градообразующих организаций, порядке, предусмотренном статьей 275.1 НК РФ.

В обоих случаях при рассмотрении дела суду необходимо проверять обоснованность и наличие документального подтверждения убытков по деятельности, связанной с использованием обслуживающих производств и хозяйств.

В зависимости от определения статуса предприятия необходима проверка:

- а) соблюдения налогоплательщиком условий, установленных абзацами пятым — восьмым статьи 275.1 НК РФ, для признания этих убытков для целей налогообложения; либо
- б) соблюдения требований абзаца десятого названной статьи (признание расходов для целей налогообложения в пределах нормативов, утвержденных органами местного самоуправления или в ином порядке, когда нормативы не утверждены)<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2004 г. № 10929/04.

### Участие кредитных учреждений в налоговых правоотношениях и понятие «счет»

Банки и иные кредитные учреждения как налогоплательщики участвуют в налоговых правоотношениях в обычном порядке наряду с другими лицами, на которых возложена обязанность по уплате налогов и сборов, а также выступают в качестве налоговых агентов с учетом ряда особенностей, которые прямо предусмотрены актами налогового законодательства.

Однако НК РФ отводит банкам и иным кредитным учреждениям еще и иную роль, связанную с обеспечением бесперебойной работы механизма по исполнению налогоплательщиками (плательщиками сборов) обязанности по уплате налогов и сборов. В случае неисполнения этой обязанности в добровольном порядке налоговые органы вправе применять необходимые установленные законом меры обеспечения восполнения задолженности перед бюджетом, в том числе через счета налогоплательщиков в банках и иных кредитных учреждениях.

В качестве иллюстрации такого тезиса достаточно обратиться к ст. 45 НК РФ, согласно которой обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком, в том числе с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика. Налог не признается уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд), а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, и не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Таким образом, от того, насколько добросовестно банк как участник отношений между налогоплательщиком и бюджетом выполнит отведенную

ему роль, во многом, если не во всем, зависит бюджетная сторона этого вопроса.

То же можно сказать и об обязанности банка в установленные законодательством сроки представить в налоговые органы информацию об открытии (закрытии) счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, а также исполнять решения налоговых органов, связанные с обеспечительными мерами, поручения о взыскании налога за счет денежных средств, находящихся на счетах недоимщиков.

Само по себе установление федеральным законодателем возможности применения мер принуждения — в рамках действующего финансового регулирования — за открытие счетов бюджета в кредитных организациях при наличии на соответствующей территории отделений Банка России не противоречит Конституции РФ. Это подтверждается в том числе правовой позицией Конституционного Суда РФ (далее — КС РФ), сформулированной им применительно к установлению государством мер принуждения в налоговых правоотношениях<sup>3</sup>, согласно которой в целях обеспечения выполнения публичной обязанности по уплате налогов законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. При этом в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права.

Как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ в своих решениях, из конституционного принципа равенства (ст. 19, ч. 1 Конституции РФ) вытекает требование определенности, ясности и недвусмысленности законодательного регулирования, поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования правовой нормы всеми правоприменителями. Неопределенность содержания законодательного регулирования, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и ведет к произволу, а значит — к нарушению принципов равенства и верховенства закона. Приведенная правовая по-

<sup>3</sup> См. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. по делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции».

зиция имеет общее значение для всех сфер законодательного регулирования, в том числе для финансового регулирования<sup>4</sup>.

Нередко приходится сталкиваться арбитражным судам с понятием счета. Рассмотрим конкретную ситуацию на примере спора, возникшего между налоговой инспекцией и банком в связи с несообщением об открытии 11 организациям-налогоплательщикам транзитных валютных счетов. Инспекция обратилась в арбитражный суд с иском о взыскании с банка штрафа, предусмотренного пунктом 2 ст. 132 НК РФ.

Арбитражный суд пришел к выводу об обоснованности исковых требований, полагая, что в данном случае в соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ, п. 6, 7, 8 Инструкции Центрального банка РФ от 29 июня 1992 г. № 7 «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» транзитные валютные счета относятся к той категории счетов, об открытии которых банк обязан сообщить в налоговый орган.

По мнению кассационной инстанции, согласно п. 2 ст. 11 НК РФ понятие «счет» представляет собой расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей.

Между тем такая позиция основана на неверном толковании упомянутых правовых норм без учета иных действующих и подлежащих применению норм права. Арбитражные суды обоснованно обращаются к ст. 11 НК РФ, в частности, положению п. 2, где дается понятие «счета (счет)», используемое для целей настоящего Кодекса: расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей.

...от того, насколько добросовестно банк как участник отношений между налогоплательщиком и бюджетом выполнит отведенную ему роль, во многом, если не во всем, зависит бюджетная сторона этого вопроса.

Однако далее суды расширили понятийное содержание, полагая, что эта норма применима к конкретной ситуации, поскольку «с валютного транзитного счета могут быть списаны расходы и на него зачисляются денежные средства, поступившие от других лиц, следовательно, у банка возникает

обязанность сообщать налоговому органу об открытии такого счета». Скорее всего, причиной тому явилась нечетко сформулированная правовая норма, в которой к понятию «счета (счет)» отнесены «и иные

счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей». Каких-либо других положений, дающих возможность уточнить и истолковать приведенную правовую норму с точки зрения налогового законодательства ни НК РФ, ни иные акты налогового законодательства не содержат.

Следовательно, в целях правильного применения данной нормы необходимо обратиться к актам, регулирующим банковские и валютные отношения, учитывая то, что основанием для принятия налоговым органом решения о привлечении банка к ответственности послужило несообщение им налоговому органу об открытии транзитных валютных счетов.

Необходимо также иметь в виду, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в котором они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом (п. 1 ст. 11).

В соответствии со ст. 4 и 6 Закона Российской Федерации «О валютном регулировании и валютном контроле» и п. 2 Указа Президента России от 14 июня 1992 г. № 629 «О частичном изменении порядка обязательной продажи части валютной выручки и взимания экспортных пошлин» утверждена Инструкция Банка России от 29 июня 1992 г. № 7 с изменениями, внесенными в нее приказом Банка России от 17 июля 1997 г. № 02-311, которой установлен порядок обязательной прода-

<sup>4</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июня 2004 г. № 12-П.

жи части валютной выручки резидентами — юридическими лицами, созданными по законодательству РФ, и проведения операций на внутреннем валютном рынке РФ.

Согласно п. 6 названной Инструкции, установленный порядок предусматривает, что подлежат обязательному зачислению на счета в уполномоченных банках РФ, если иное не разрешено Банком России, все поступления в иностранной валюте в пользу юридических лиц, включая выручку от реализации за иностранную валюту на территории РФ товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности).

Для этих целей юридическому лицу на основании договора банковского счета, заключенного с уполномоченным банком, параллельно открываются:

- а) транзитный валютный счет для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже, и проведения других операций в соответствии с настоящей Инструкцией; а также
- б) текущий валютный счет для учета средств, остающихся в распоряжении юридического лица после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

Действительно, оба этих счета могут быть использованы (для этого они и предназначены) как для зачисления на них, так и для расходования с них денежных средств, что формально подводит транзитный валютный счет под понятие «счета (счет)», данное в ст. 11 НК РФ. Однако это обстоятельство не имеет значения и не является решающим в данном споре.

Из комментируемой правовой нормы следует, что открытие транзитного и текущего валютных счетов для юридического лица — участника валютного рынка производится одновременно (параллельно) и в обязательном порядке.

В данном случае банк уведомил налоговый орган об открытии налогоплательщикам только текущих валютных счетов. Безусловно, если подходить формально, банк должен был также известить налоговый орган и об открытии транзитных валютных счетов.

Однако будем исходить из того, что налогово-

му органу, так же как и банку, известны положения названной Инструкции о порядке открытия транзитного валютного счета параллельно текущему валютному счету, независимо от волеизъявления организации, и, следовательно, уведом-

ление об открытии текущего валютного счета одновременно свидетельствует и об открытии транзитного валютного счета.

Именно к такому выводу пришел Президиум ВАС РФ, не найдя оснований для привлечения банка к ответственности, установленной статьей 132 НК РФ<sup>5</sup>.

### Понятие «взысканный налог» для целей налогообложения

Определение понятия взысканного налога — пример еще одной правовой ситуации, когда понятия и термины становятся ключевыми в решении вопроса о правомерности действий налогоплательщика и налогового органа.

Налоговая инспекция по результатам проверки приняла решение о взыскании с организации-налогоплательщика сумм недоимки, пеней и штрафа за неуплату налога в установленный законом срок и выставила соответствующее требование об уплате недоимки и пеней. Организация исполнила требование в установленные им сроки, уплатив указанные в нем суммы, однако одновременно оспорила в арбитражном суде решение налоговой инспекции. Оно было признано судом недействительным как не соответствующее закону. Налоговая инспекция возвратила уплаченные суммы, однако в начислении процентов отказала, ссылаясь на то, что они не взысканы, а уплачены налогоплательщиком самостоятельно и возвращены ему инспекцией в установленные законом сроки.

Определение понятия взысканного налога — пример еще одной правовой ситуации, когда понятия и термины становятся ключевыми в решении вопроса о правомерности действий налогоплательщика и налогового органа.

<sup>5</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4 июля 2002 г. № 10335/01.

Организация-налогоплательщик вновь обратилась в арбитражный суд, но теперь уже с требованием о взыскании процентов в соответствии со ст. 79 НК РФ, ссылаясь на то, что именно налоговая инспекция обязала ее перечислить излишние денежные средства в бюджет.

Президиум ВАС РФ признал требования организации в отношении процентов обоснованными<sup>6</sup>.

В чем же заключалась ошибочность позиции налогового органа, и что следует считать действительной правовой основой сложившихся отношений?

Налоговая инспекция исходит из того, что применение ст. 79 НК РФ непосредственно связано с толкованием понятия «излишне взысканный налог». По ее мнению, налог не может рассматриваться как взысканный, если налогоплательщик самостоятельно перечислил его в бюджет. Требование об уплате налога не может расцениваться как мера принуждения, поскольку является лишь письменным напоминанием налогоплательщику о его обязанности уплатить налог в установленный срок и соответствующую сумму пеней. При этом налогоплательщик вправе не исполнять это требование. Меры принуждения по взысканию налога содержатся в ст. 46 и 47 НК РФ.

В то же время налогоплательщик, который не считает себя обязанным уплачивать налог, но все же делает это, воспринимает императивное решение и требование налоговой инспекции как меру воздействия, принуждение.

Нельзя забывать о властных полномочиях, которыми наделен налоговый орган в отношении налогоплательщика. Конституционная обязанность налогоплательщика самостоятельно исчислить и уплатить налог закреплена в ст. 45 НК РФ, что подразумевает добровольное перечисление им денежных средств в счет уплаты соответствующих налогов и сборов по собственной инициативе в сумме, исчисленной самостоятельно.

Срок исполнения налоговой обязанности указан в законе или ином нормативном правовом акте,

регулирующем порядок и сроки уплаты конкретного налога (сбора). Неисполнение налоговой обязанности по истечении такого срока уже само по себе является обстоятельством, дающим возможность налоговому органу применять меры внешнего воздействия в рамках налогового контроля, включая направление требования об уплате налога. Именно с момента направления требования

начинается для организации-недоимщика процедура принудительного исполнения обязанности по уплате налога.

Требование — это необходимый элемент в принудительном механизме взыскания. Достаточно

обратиться к ст. 69 НК РФ, содержащей перечень обязательных данных, которые должны быть указаны в требовании:

- сумма задолженности по налогу;
- размер пеней, начисленных на момент направления требования;
- срок уплаты налога, установленный законодательством;
- срок исполнения требования;
- меры по взысканию налога и обеспечению обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком.

Конечно же, для организации-налогоплательщика, не считающей себя обязанной уплачивать налог, в данном случае имеются альтернативные варианты поведения:

- 1) оспаривать соответствующий акт налогового органа до исчерпания возможностей;
- 2) уплатить налог наряду с оспариванием решения и требования инспекции.

Таким образом, выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера, следовательно, перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей

<sup>6</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29 марта 2005 г. № 13592/04.

по уплате налогов и сборов. Требование об уплате сумм налога и пеней направляется как по результатам выездной налоговой проверки на основании принятого решения, так и по результатам камеральной налоговой проверки. Важно правильно воспринимать совокупность полномочий налогового органа, дающих ему возможность действовать в отношении налогоплательщика в целях обеспечения уплаты им налоговой задолженности.

Необходимость четкого разграничения понятий «уплата налога», в основе которого изначально предполагается добровольная направленность действий налогоплательщика, и «взыскание налога» как совокупности мер административного характера, направленных на изъятие у налогоплательщика части имущества в погашение образовавшейся у него задолженности по налогу.

Термин «взыскание», когда речь идет о мерах обеспечения налоговых поступлений в бюджеты, НК РФ используется как при взыскании обязательных платежей, так и пеней и санкций. В частности, в одних случаях налоговый орган действует самостоятельно, используя механизм властного урегулирования правоотношений по уплате налога и пеней (ст. 69, 70, 101 НК РФ); в других — опосредованно, путем обращения в суд с иском о взыскании санкций. Однако и в последнем случае налоговый орган обязан предварительно, до обращения в суд предложить налогоплательщику (иному лицу) добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. И только в том случае, если лицо отказалось добровольно уплатить требуемую сумму или им пропущен указанный в требовании срок уплаты, следует обратиться в суд (ст. 104, 105 НК РФ).

Разграничение понятий «уплата» и «взыскание» необходимо прежде всего в целях правильного применения норм налогового права, призванных обеспечить гарантированную налогоплательщику защищенность от властного произвола и возможность получить компенсируемые потери имущественного характера.

В связи с тем, что ни НК РФ, ни иные акты законодательства о налогах и сборах не содержат четко и ясно определения термина «взыскание налога», а от него непосредственно зависит применение ст. 79 НК РФ, требуется внесение в эту статью соответствующего редакционного изменения. В част-

ности, пункт 1 названной статьи целесообразно дополнить абзацем следующего содержания: «В целях настоящего Кодекса под излишне взысканным налогом понимается сумма налога, поступившая в бюджет (внебюджетный фонд) в результате решения и дей-

ствий налогового органа и (или) иных лиц, указанных в п. 3, 4, 5, 7 ст. 9 настоящего Кодекса».

Разграничение понятий «уплата» и «взыскание» необходимо прежде всего в целях правильного применения норм налогового права, призванных обеспечить гарантированную налогоплательщику защищенность от властного произвола и возможность получить компенсируемые потери имущественного характера. В частности, это касается периода, за который могут быть начислены и выплачены проценты. Так, в порядке ст. 78 НК РФ проценты начисляются по истечении предельного срока, когда налоговый орган обязан осуществить возврат излишне уплаченного налога (один месяц со дня подачи заявления о возврате, если иное не установлено настоящим Кодексом). Статья 79 НК РФ устанавливает более жесткие правила, обязывая налоговый орган начислять проценты со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.

По этим причинам, понимая термин «взыскание налога» в широком смысле, не следует забывать и о том, что правовые нормы налогового законодательства действуют во взаимосвязи и в условиях единства в определении терминов и понятий. □