

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Московский государственный университет экономики,
статистики и информатики**

**Шувалова Е.Б.
Глубокова Н.Ю.
Сычева Е.И.**

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Москва, 2003

УДК	347.73
ББК	67.402
Ш	952

Шувалова Е.Б., Глубокова Н.Ю., Сычева Е.И. Налоговое право. /Московский государственный университет экономики, статистики и информатики. - М., 2003. – 120 с.

Налоговое право – система финансово-правовых норм (общеобязательных правил поведения), регулирующих общественные отношения по установлению, введению в действие и взиманию налогов.

Распределение и использование бюджетных средств выходит за рамки налоговых отношений.

Предмет налогового права – отношения, складывающиеся между государством, налогоплательщика и иными лицами в ходе установления и взимания налогов.

© Шувалова Е.Б., 2003г.

© Глубокова Н.Ю., 2003г.

© Сычева Е.И., 2003г.

© Московский государственный университет экономики, статистики и информатики, 2003г.

ОГЛАВЛЕНИЕ

1. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ	6
1.1 Понятие и общие характеристики налоговых правоотношений	6
1.2 Объекты налоговых правоотношений	8
1.3 Участники налоговых правоотношений.....	11
1.3.1 Налогоплательщики	12
1.3.2 Налоговые агенты.....	20
1.3.3 Представители налогоплательщиков и налоговых агентов	20
1.3.4 Сборщики налогов и сборов.....	21
1.3.5 Лица, обязанные контролировать правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов	21
1.3.6 Лица, обязанные информировать налоговые органы о фактах существенных для налогообложения	21
1.3.7 Лица, обязанные представлять налоговым органам данные, необходимые для исчисления налога.....	22
1.3.8 Лица, обязанные представлять налоговым органам данные, необходимые для организации налогового контроля	22
1.3.9 Лица, обязанные оказывать содействие налоговым органам в проведении мероприятий налогового контроля (процессуальные лица)	22
1.3.10 Банки	23
1.3.11 Налоговые консультанты.....	24
2. ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА	26
2.1 Налоговое законодательство	26
2.2 Дополнительные источники налогового права	31
3. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА	36
4. ПОНЯТИЕ НАЛОГА И СБОРА. ЭЛЕМЕНТЫ ЗАКОНА О НАЛОГЕ.....	46
4.1 Понятие налога, сбора.....	46
4.2 Функции налогов	47
4.3 Элементы налога.....	48
4.4 Классификация налогов	51
4.5 Методы взимания налогов	54

5. АКЦИЗЫ	55
5.1 Плательщики	55
5.2 Подакцизные товары и подакцизное минеральное сырье	55
5.3 Лицензирование	57
5.4 Объект налогообложения.....	58
5.5 Ставки акцизов.....	60
5.6 Режим налогового склада. Акцизные склады.....	62
5.7 Порядок исчисления акцизов	63
5.8 Налоговый период. Сроки уплаты акциза и предоставления декларации.....	65
6. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	66
6.1 Плательщики налога.....	66
6.2 Объект обложения	67
6.3 Операции, не подлежащие налогообложению	68
6.4 Налоговая база	70
6.5 Налоговый период и ставки налога	72
6.6 Порядок исчисления налога.....	74
6.7 Определение даты реализации (передачи) товаров (работ, услуг) 75	
6.8 Счет - фактура.....	75
6.9 Отнесение сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (товаров, услуг).....	76
6.10 Налоговые вычеты и сумма, налога, подлежащая уплате в бюджет	77
6.11 Сроки уплаты НДС	77
7. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ	78
8. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ПРЕДПРИЯТИЙ.....	81
9. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ (ВЗНОС)	85
9.1 Налогоплательщики.....	85
9.2 Объект обложения	85
9.3 Налоговая база	86

9.4 Налоговые льготы.....	88
9.5 Налоговый период и ставки.....	89
9.6 Сроки уплаты налога. Порядок исчисления и уплаты налога	94
10. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ.....	96
10.1 Плательщики налога.....	96
10.2 Объект налогообложения.....	96
10.3 Налоговая база и налоговый период.....	97
10.4 Доходы, не подлежащие налогообложению	101
10.5 Налоговые вычеты	103
10.6 Дата фактического получения дохода и ставки налога	106
11. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ	107
12. ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ.....	116

1. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

1.1 Понятие и общие характеристики налоговых правоотношений

Отношения по установлению налогов, т.е. по определению существенных элементов юридического состава тех или иных налогов, возникают между органами законодательной (представительной) и исполнительной власти. Законодательство регулирует вопросы компетенции этих органов при разработке проектов нормативных актов о налогах и сборах, их обсуждении и принятии.

Отношения по установлению и ведению налогов возникают также между Федерацией и ее субъектами, органами местного самоуправления. Правовыми актами регулируются вопросы о разграничении полномочий в налоговой сфере, о праве конкретизировать и уточнять условия взимания налогов, вводить или отменять взимание того или иного фискального платежа.

Стержнем налоговых правоотношений являются отношения по взиманию налогов. Это – массовые отношения, поскольку обязанность платить законно установленные налоги и сборы является всеобщей. Основными участниками этих отношений являются налогоплательщики и государство.

Обязанность платить налоги имеет публично-правовой, а не частноправовой характер. Этот характер проявляется в том, что обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Это, в свою очередь, определяет безэквивалентность платежа налога, односторонний характер обязательства и обуславливает использование принуждения как гарантии выполнения обязанности платить налоги. В связи с этим налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Налоговым органам, действующим от имени государства, принадлежат властные полномочия, основанные на законе. Границы этих властных полномочий определяются с учетом того, чтобы их реализация не отменяла и не умаляла прав и свобод человека и гражданина.

Налогоплательщик обязан подчиняться требованиям законодательства о налогах и сборах. Налоговые органы контролируют выполнение этих обязанностей. Для налогоплательщиков обязательны те требования налоговых органов, которые основаны на законе.

Таким образом, суть взаимоотношений участников налоговых отношений состоит не в подчинении налогоплательщиков налоговым органам (субординации), а в подчинении обеих сторон закону. При этом налоговые органы контролируют выполнение налогоплательщиками требований налогового законодательства и имеют право действовать властно-обязывающим образом. Налогоплательщики имеют право

оспаривать законность действий налогового органа в административном или судебном порядке.

Природой налоговых правоотношений обусловлен метод их регулирования – **метод властных предписаний**. Он выражается в том, что права и обязанности участников налоговых правоотношений определяются законами и другими актами государственных органов.

Методу властных предписаний характерно преобладание обязываний, а не дозволений (как, например, в гражданском праве) или запретов (как в уголовном праве).

Наряду с властными предписаниями налоговому праву известны и договорные отношения, допускающие некоторую инициативу обязанных субъектов. Однако эта инициатива строго ограничена законом. НК РФ, например, допускает возможность заключения договором между налогоплательщиками и финансовыми органами о предоставлении инвестиционного налогового кредита.

Налогоплательщик имеет право оспаривать конституционность законодательных актов.

ПРИЗНАКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ
--

- Имущественный характер – связано с передачей в пользу субъекта публичной власти денежных (как правило) средств.
- Односторонняя обязательственность.
- Субъективная определенность (относительность) – имеет строго определенный состав участников (платеж налога всегда проводится адресно).
- Активность – налогоплательщик обязан совершить действие – заплатить налог, а налоговый орган имеет право требовать выполнения этой обязанности.
- Целенаправленность – налогоплательщик вносит платежи в пользу государства для формирования ресурсов субъектов публичной власти.
- Гарантированность – побуждением к его выполнению выступают санкции, установленные законодательством.
- Положительное содержание – предусматривает обязанность совершить определенные действия (представить отчетность, заплатить налог и т.п.), ему не свойственны требования воздержаться от совершения определенных действий.

1.2 Объекты налоговых правоотношений

В сферу налогового регулирования должны включаться отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налогового обязательства.

Возникновение обязательства, в том числе налогового, связывается с определенными юридическими фактами (событиями, действиями, состояниями). Закон о налоге лишь указывает, с каким фактом связаны налоговые последствия, но не регулирует самих отношений, приводящих к налоговым последствиям.

Источником уплаты любого налога выступает доход лица, который является (как правило) результатом его экономической деятельности.

Вопросы собственности и предпринимательства не являются объектом регулирования налоговым правом.

Основы деятельности по извлечению дохода (прибыли) регулируются гражданским, а не налоговым правом. Оно лишь учитывает итоги деятельности и обязывает предпринимателя «делиться» с государством частью добытого. Налоговое право исходит из фактической эффективности, учитывает реально полученные результаты и не требует от налогоплательщика приложения усилий для достижения максимального результата.

Налоговое законодательство не устанавливает каких-либо норм, дублирующих нормы гражданского законодательства или законодательства о бухгалтерском учете, а устанавливает особые правила оценки результатов тех или иных сделок, корректировок в целях налогообложения данных бухгалтерского учета.

В тех случаях, когда есть основания подозревать, что результат деятельности занижен искусственно с целью уклонения от налогообложения (например, при реализации продукции по необоснованно низким ценам), налоговое право лишь возлагает на плательщика бремя доказывания объективности примененной цены. Если предусмотренные законом доказательства плательщиком не представлены, закон исходит из того, что результаты достигнуты. Размер выручки при этом определяется исходя из рыночных цен, т.е. с учетом условий хозяйствования аналогичны субъектов предпринимательства.

Так, НК РФ устанавливает, что для целей налогообложения учитывается цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки. Однако если сделка совершается между взаимозависимыми лицами, есть основания полагать, что отношения участников сделки могут оказать непосредственное влияние на ее условия и результаты. Под «подозрением» находятся товарообменные и внешнеторговые операции, а также сделки, по которым наблюдается значительное колебание

уровня цен на товар в пределах непродолжительного времени (более чем на 20% от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам)).

Если цены указанных сделок существенно отличаются от рыночных цен идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пеней, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этих сделок были оценены исходя из рыночных цен. При этом НК РФ устанавливает строгие правила такой оценки (ст. 40 части первой НК РФ), предусматривает возможность обжалования решения налогового органа.

Типичным примером внесения корректировок в данные бухгалтерского учета является установление налоговым законодательством норм и нормативов включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), учитываемую при расчете налогооблагаемой прибыли.

Многие авторы справедливо выделяют проблему незаконного ограничения гражданских прав в целях повышения собираемости налогов. Основой такой практики является порочная идея, что достаточно совершенное налоговое законодательство не исполняется из-за недостатков, присущих законодательству гражданскому, так что последнее нуждается в корректировках.

Для налогообложения в первую очередь важен результат деятельности, а не способ достижения этого результата.

Результат хозяйствования – объективное явление. Налогообложение ориентировано именно на реальный результат, независимо от законности его получения. Во многих странах признано, что криминальные доходы подлежат такому же налогообложению, как и доходы от легального бизнеса.

Такой же подход применяется и к расходам налогоплательщика. Для налогообложения должно учитываться, во-первых, был ли расход фактически понесен и, во-вторых, понесен ли этот расход в связи с производственной деятельностью.

Проблема включения расходов в состав себестоимости продукции остро встает в тех ситуациях, когда речь идет о признании сделок недействительными. Однако в результате признания сделки недействительной под сомнение ставится лишь основание платежа, но не сам факт платежа. Если же расход понесен в хозяйственных целях (предусмотрен в нормативном акте, определяющем состав затрат, учитываемых при налогообложении), то признание сделки недействительной не влечет никаких налоговых последствий.

Иное дело, когда речь идет о сделке, прикрывающей другую (т. е. о мнимой сделке). В данном случае поднимается вопрос об основании платежа, о производственном характере затрат.

Существенное отличие налоговых отношений от гражданских проводится по составу участников: государство как *властный субъект* – неперемный атрибут налоговых отношений. Те отношения, в которых государство не проявляет властной компетенции, не могут быть отнесены к налоговым.

Нельзя отнести к налоговым отношениям по возмещению налогоплательщику вреда, причиненного незаконными решениями и действиями налоговых органов и их должностных лиц. В данных отношениях государство не проявляет себя как властный субъект. Возмещение причиненного ущерба – универсальный гражданско-правовой способ защиты нарушенных прав.

Отношения по возмещению ущерба основаны не на властном подчинении, а на равенстве участников. Эти отношения возникают, изменяются и прекращаются по воле налогоплательщика.

Уплата процентов является особой мерой гражданско-правовой ответственности и носит компенсационный характер. Потерпевшая сторона может требовать их уплаты вместо доказывания понесенного убытка. Если такой стороной является налогоплательщик, то его требование об уплате процентов за необоснованное пользование его средствами адресовано государству не как властному, а как равному субъекту.

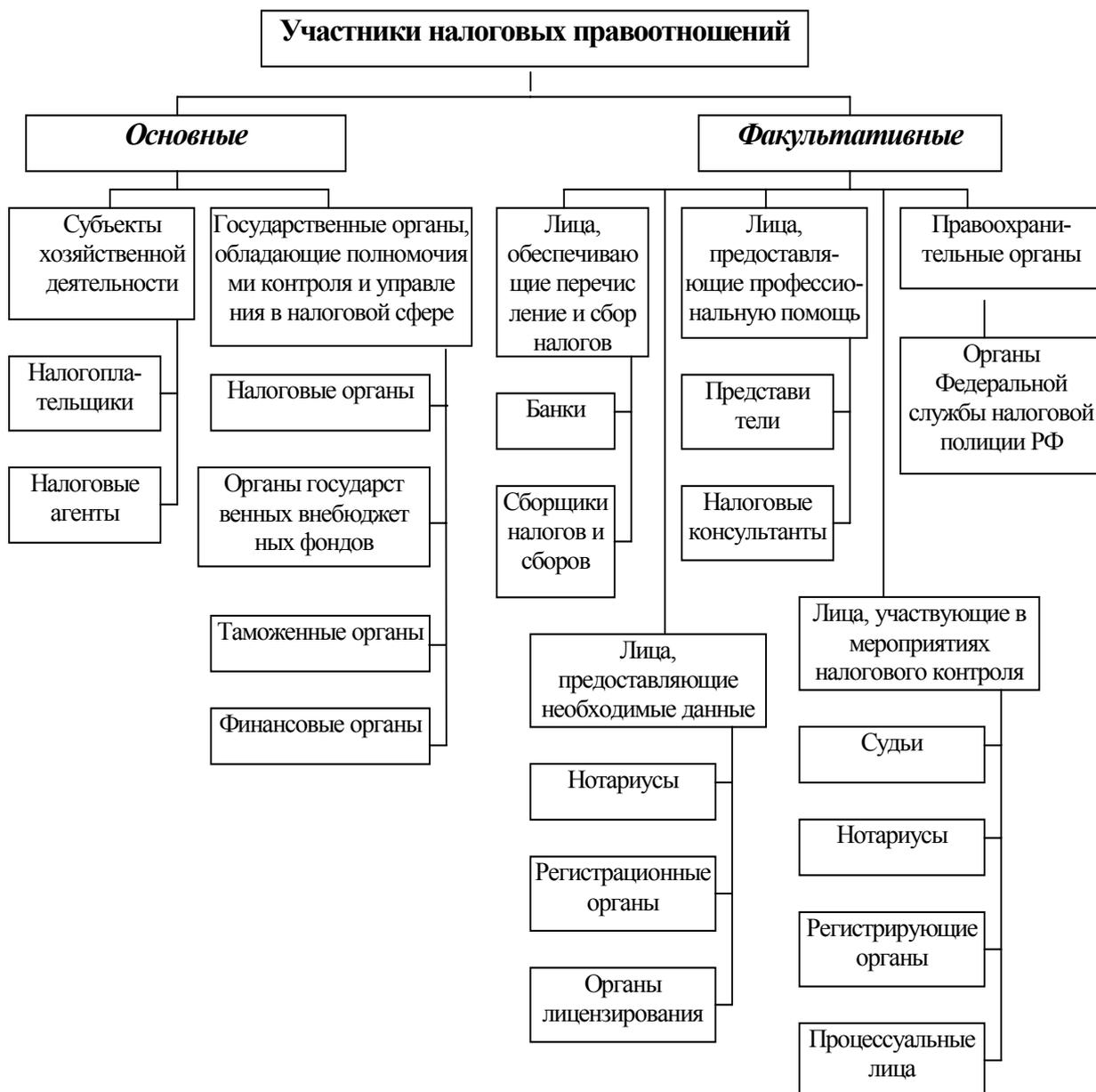
Поскольку это обстоятельство долгое время не признавалось на практике, в НК РФ включены нормы, уточняющие порядок выплаты процентов на суммы излишне взысканных налогов (п. 4, ст. 79 части первой НК РФ).

Смежными с налоговыми являются бюджетные отношения. И налоговое право, и бюджетное право являются подотраслями финансового права. Государство – обязательный участник финансовых отношений проявляет себя как субъект публичного права. Поэтому разграничение налоговых и бюджетных правоотношений – непростая задача.

Обе эти подотрасли регулируют вопросы формирования доходов публичной власти. Налоговое право регулирует отношения по уплате налогов и сборов, а бюджетное – отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов, на бюджетные счета.

1.3 Участники налоговых правоотношений

Участниками налоговых правоотношений выступают субъекты хозяйственной деятельности и государственные органы. Права и обязанности составляют основу правового статуса участников налоговых правоотношений и являются основанием для выделения их категорий.



1.3.1 Налогоплательщики

Налогоплательщик (субъект налогообложения) – это лицо, на котором лежит юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств.

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает, что налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Кодексом возложена обязанность уплачивать налоги и сборы (ст. 19 части первой НК РФ).

В Налоговом кодексе Российской Федерации под организациями-налогоплательщиками понимаются юридические лица. Порядок распределения налоговых платежей между бюджетами различных территорий, на которых юридическое лицо ведет деятельность через расположенные там филиалы и иные обособленные подразделения, устанавливается применительно к конкретным налогам.

Помимо российских юридических лиц плательщиками налогов в РФ при определенных обстоятельствах могут быть также иностранные организации: юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью; международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Статьей 20 части первой Кодекса введено понятие «взаимозависимые лица». Ими признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказать непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. Кодекс указывает на такие отношения: одно лицо непосредственно или косвенно участвует в имуществе другого лица (организации) и доля такого участия составляет более 20%; одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению; лица состоят в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

В перечисленных случаях лица признаются взаимозависимыми в силу закона. Однако таковыми лица могут быть признаны и решением суда, когда имеются доказательства, что они находятся под контролем третьего лица либо лицо каким-либо образом контролируется другим.

Результаты сделок между взаимозависимыми лицами оцениваются с учетом особых правил, установленных ст. 40 части первой НК РФ.

Из общего круга налогоплательщиков – организаций и физических лиц выделяют по различным основаниям отдельные категории. Это выделение вводится, как правило, в целях предоставления налоговых льгот, а также установления различных форм и методов налогообложения. Статья 56 части первой НК РФ устанавливает, что

льготы по налогам предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков.

В отношении налогоплательщиков – физических лиц наиболее значимым является деление на лиц, имеющих статус предпринимателей, и лиц, не имеющих такого статуса. Законодательство устанавливает различный порядок учета этих налогоплательщиков, ведения ими учета результатов своей деятельности, расчета налоговых обязательств, составления и представления отчетности.

В группе налогоплательщиков-организаций необходимо выделить категории российских и иностранных организаций. Законодательство, учитывая интернациональный характер бизнеса иностранных организаций, ограниченные возможности налогового контроля их деятельности, устанавливает особый порядок подсчета их прибыли и доходов, специфические методы перечисления налогов в бюджет и др.

На выбор форм и методов налогообложения оказывает влияние также вид деятельности налогоплательщика.

Виды деятельности юридического лица определяют и виды уплачиваемых этим лицом налогов. Так, предприятия игорного бизнеса уплачивают налог на игорный бизнес; предприятия сырьевых отраслей уплачивают специфичные для них налоги на пользование недрами, на воспроизводство минерально-сырьевой базы, на дополнительный доход от добычи углеводородов; экспортеры и импортеры уплачивают таможенные пошлины и сборы.

Права налогоплательщиков – это гарантии правильной, точной реализации налогового законодательства. Можно выделить следующие основные права налогоплательщиков.

Основные права налогоплательщиков

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. Право на информацию2. Право на вежливое и уважительное отношение3. Право на беспристрастное применение закона4. Право на признание действий добросовестными5. Право на конфиденциальность и невмешательство6. Право применять налоговое законодательство наиболее выгодным для налогоплательщика способом |
|---|

Право на информацию. Налогоплательщики имеют право на полную и точную информацию о налоговом законодательстве, о предоставляемых им законами правах и налагаемых обязанностях. Важно отметить, что всю информацию налоговые органы обязаны предоставлять налогоплательщикам бесплатно.

Право на вежливое и уважительное отношение. Должностные лица налоговых органов обязаны корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и участникам налоговых отношений, не унижать их чести и достоинства (ст. 33 части первой НК РФ).

Право на беспристрастное применение закона. Налогоплательщики имеют право требовать правильного применения закона. Налоговые органы могут претендовать на уплату налогоплательщиками точных сумм налога, не больше и не меньше тех, которые определены на основе закона.

Гарантией реализации этого права налогоплательщиков выступает, во-первых, установление ответственности должностных лиц и иных работников налоговых органов за неправомерные действия или бездействие.

Другой гарантией права на точное применение закона является право требовать возмещения в полном объеме убытков (включая упущенную выгоду), причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц (ст. 21, 103 части первой НК РФ).

Важной гарантией права на точное применение закона является возможность самозащиты: налогоплательщик имеет право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам. Право не реагировать на незаконные требования – эффективная возможность защищать свои права, но требующая осмотрительности и знания законодательства.

Право на признание действий добросовестными. Статья 108 части первой НК РФ устанавливает, что каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы.

Презумпция добросовестности налогоплательщика не сводится только к презумпции невиновности. Самое существенное проявление этой презумпции – в подходах к определению налоговой базы. Презумпция добросовестности проявляется и при оценке существа заключенных налогоплательщиком сделок, характера деятельности налогоплательщика.

Право на конфиденциальность и невмешательство. В ходе реализации своих полномочий налоговые органы получают доступ к информации о налогоплательщике. Налогоплательщики вправе рассчитывать, что ставшая известной налоговым органам информация персонального и экономического характера будет использована исключительно в целях, определенных законом.

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговыми органами сведения о налогоплательщике, за исключением перечисленного в НК РФ исчерпывающего круга сведений (ст. 102 части первой НК РФ). Интересно отметить, что к налоговой тайне не отнесены сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах, допущенных налогоплательщиком, и мерах ответственности за эти нарушения.

Право налогоплательщика на невмешательство основано на конституционных положениях о неприкосновенности частной жизни, личной и семейной тайны, защите чести и доброго имени (ст. 23 Конституции РФ), запрете сбора, хранения, использования и распространения информации о частной жизни лица (ст. 24 Конституции РФ), неприкосновенности жилища (ст. 25 Конституции РФ).

Необходимо отметить, что установленное Конституцией РФ право на неприкосновенность жилища в соответствии со ст. 55 (ч. 3) и 56 (ч. 3) Конституции РФ может быть ограничено федеральным законом. Так, право входить в жилые помещения, используемые для индивидуальной и предпринимательской деятельности, против воли проживающих в них граждан предоставлено сотрудникам органов налоговой полиции на основании п. 5 ст. 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. № 5238-1 «О федеральных органах налоговой полиции». О случаях проникновения в жилые помещения они обязаны уведомить прокурора в течение 24 ч с момента проникновения.

Право на справедливое рассмотрение споров. Налогоплательщик вправе в административном и (или) судебном порядке (ст. 21 части первой НК РФ) обжаловать решения налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц, если считает их неправильными.

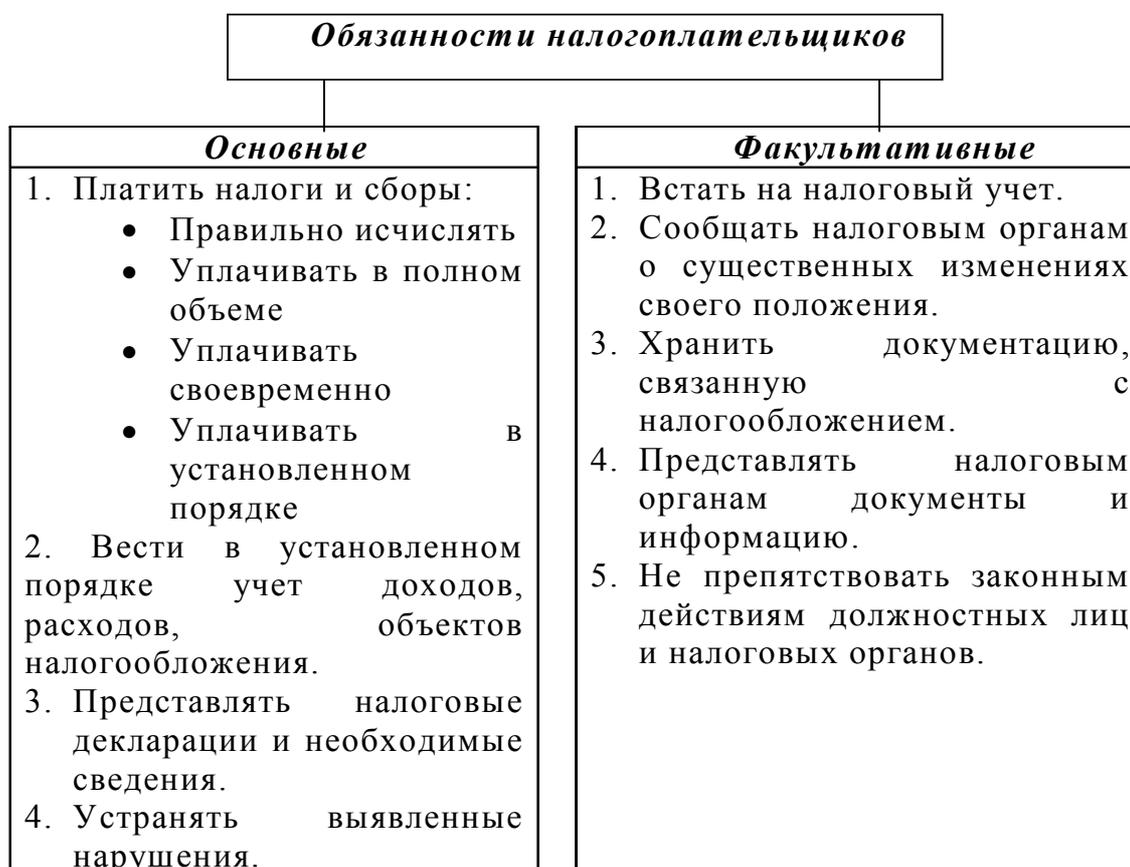
Условия справедливого рассмотрения споров

- возможность реализовать установленные процедуры
- беспристрастное рассмотрение
- полная информация о содержании и размере претензий
- право представлять доводы и доказательства
- получение профессиональной помощи

Право применять налоговое законодательство наиболее выгодным для налогоплательщика способом. В концентрированном виде существо этого права выразил английский судья лорд Томлин в решении по делу «Служба внутренних доходов против герцога Вестминстерского» (1936 г.): «Каждый человек имеет право, если он хочет, организовать свою деятельность так, чтобы налог, рассчитанный на основе соответствующего закона, был бы меньше, чем при другой организации деятельности». Это право (или свобода) налогоплательщиков искать максимально выгодные налоговые последствия своей деятельности является основой сферы приложения знаний о налогах – налогового планирования.

Выражением этого права является закрепленное в п. 7 ст. 3 части первой НК РФ правило о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Обязанности налогоплательщиков можно условно разделить на две группы. В первую входят те из них, которые связаны с формированием налоговой базы, исчислением и уплатой налогов. Это основные обязанности налогоплательщиков. Ко второй группе отнесены предъявляемые налогоплательщикам требования по обеспечению условий контроля за выполнением основных обязанностей. Это факультативные обязанности налогоплательщиков.



Обязанность платить налоги и сборы. Конституционной обязанностью является *обязанность платить законно установленные налоги и сборы*. Это – обобщенное требование. Оно разделяется на четыре составные части. Обязанность платить налоги означает, во-первых, *обязанность правильно исчислять налог*; во-вторых, *обязанность уплачивать налог в полном объеме*; в-третьих, *уплачивать налог своевременно*; в-четвертых, *уплачивать налог в установленном порядке*.

Правильное исчисление налога невозможно без организации учета необходимых данных. Поэтому НК РФ устанавливает, что налогоплательщики *обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения*, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах (п. 1 ст. 23 части первой НК РФ).

Данные учета ложатся в основу расчета налоговых платежей. Эти расчеты в форме налоговых деклараций представляются в налоговые органы. В соответствии с НК РФ налогоплательщики *обязаны представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации* по тем налогам, которые они обязаны уплачивать.

В тех случаях, когда обязанность исчислить налог возлагается на налоговый орган, налогоплательщик не составляет и не представляет в налоговый орган налоговой декларации. В этом случае на налогоплательщика возлагается *обязанность представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов*. Виды документов, их объем, сроки представления устанавливаются не налоговыми органами, а законодательством о том или ином конкретном налоге (сборе).

Исчисленный налог налогоплательщик *обязан уплатить в полном объеме*. Налог может быть уплачен единовременно либо поэтапно (в виде авансовых платежей и т.п.) в зависимости от установленных законодательством требований.

Налогоплательщик имеет право в соответствии с НК РФ достигать с финансовыми органами договоренности об изменении сроков уплаты налога. Что же касается размера платежа, то он определяется исключительно на основе закона и объектом соглашения выступать не может. Освобождение от уплаты исчисленной суммы налога возможно только в виде списания безнадежных долгов.

Налогоплательщик *обязан уплатить налог в установленный срок*. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение срока уплаты налога, т. е. перенос установленного срока уплаты на более поздний, допускается только в порядке и формах, предусмотренных НК РФ. Речь идет об отсрочке, рассрочке, налоговом кредите, инвестиционном налоговом кредите.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок задолженность налогоплательщика, именуемая также *недоимкой*, взыскивается принудительно путем обращения взыскания на денежные средства или имущество обязанного лица. При задержке платежа налога или сбора взыскиваются также пени. Размер, условия и порядок их взыскания устанавливаются НК РФ.

Обязанность устранять выявленные нарушения законодательства о налогах и сборах. В случае обнаружения нарушений законодательства о налогах и сборах налогоплательщик обязан их устранить. Такие нарушения могут быть обнаружены налогоплательщиком самостоятельно (в том числе с помощью консультантов, аудиторов и др.) либо же они могут быть выявлены в результате контрольных действий налоговых органов.

НК РФ устанавливает, что при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы проводится перерасчет налоговых обязательств за период, в котором допущена ошибка, а при невозможности определения этого периода коррективы вносятся в текущую отчетность (п. 1 ст. 54 части первой НК РФ).

Обязанность встать на налоговый учет. Постановка налогоплательщиков на учет может быть выполнена двумя способами: либо на основании заявления налогоплательщика, либо автоматически, без инициативы налогоплательщика, на основании информации третьих лиц.

На организации и индивидуальных предпринимателей (а также нотариусов, частных детективов, охранников) возложена обязанность в течение 10 дней после их государственной регистрации (получения лицензии, свидетельства и т. п.) обратиться в налоговый орган с заявлением о постановке на учет.

Граждане, не обладающие статусом индивидуальных предпринимателей, также учитываются налоговыми органами в качестве налогоплательщиков. Однако от граждан не требуется никаких действий. Налоговый учет проводится на основе сведений органов, регистрирующих физических лиц по месту жительства, регистрирующих рождения и смерти. Налоговый орган, зарегистрировавший гражданина, обязан незамедлительно известить его об этом.

По общему правилу регистрация проводится в налоговом органе по местонахождению организации или по месту жительства гражданина. Однако Налоговый кодекс Российской Федерации в ряде случаев возлагает на налогоплательщиков обязанность провести дополнительную регистрацию в других территориальных налоговых органах. Организации обязаны встать на налоговый учет также и по местонахождению их филиалов, представительств. Дополнительная регистрация налогоплательщиков, как организаций, так и граждан,

проводится по местонахождению принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

При постановке на учет каждому налогоплательщику присваивается единый идентификационный номер, который затем проставляется на всех документах, связанных с налогообложением. Сведения о налогоплательщиках группируются в Едином государственном реестре налогоплательщиков.

Обязанность налогоплательщика сообщать налоговым органам о существенных изменениях своего положения. НК РФ возлагает на налогоплательщиков – предпринимателей и организации обязанность сообщать в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии банковских счетов, обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях, о создании, реорганизации или ликвидации обособленных подразделений, об изменении своего нахождения, о прекращении деятельности, объявлении банкротства ликвидации или реорганизации. Эта информация предоставляется налогоплательщиком не по запросу налогового органа, а по собственной инициативе. Установлены сроки представления указанной информации и ответственность за невыполнение данных требований закона (ст. 23, 118 части первой НК РФ).

Обязанность хранить документацию, связанную с налогообложением. Выполнение налоговым органом контрольных функций возможно только при наличии документов, позволяющих проверить правильность исчисления и своевременность уплаты налогов налогоплательщиками.

Такие документы должны храниться налогоплательщиком в течение четырех лет (подп. 8 п. 1 ст. 23). По смыслу данной нормы отсчет указанного срока следует проводить не с даты создания документа, а с даты окончания налогового периода, к которому относится конкретный документ.

Обязанность представлять налоговым органам документы и информацию. Эти документы в виде заверенных копий должны быть представлена налоговому органу в пятидневный срок (ст. 93 части первой НК РФ). Лицу может быть предъявлено требование представить имеющиеся у него документы, содержащиеся сведения о другом налогоплательщике.

1.3.2 Налоговые агенты

Налоговыми агентами называют лиц, на которых законодательством возложена обязанность исчислять налог с сумм, выплачиваемых ими налогоплательщику, удерживать этот налог и перечислять его в бюджет или внебюджетные фонды.

Существенным является условие, в соответствии с которым обязанности налоговых агентов распространяются только на суммы, выплачиваемые ими налогоплательщикам непосредственно. Источником удержания налога могут быть только причитающиеся налогоплательщику доходы. Правило о том, что налогоплательщик уплачивает налог лично, т. е. за свой счет, должно соблюдаться и при удержании налога налоговым агентом.

При невозможности удержания налога (например, в том случае, когда налоговый агент рассчитывается с налогоплательщиком не в денежной, а в натуральной форме) обязанности налогового агента ограничиваются необходимостью в течение одного месяца письменно сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика.

1.3.3 Представители налогоплательщиков и налоговых агентов

Ими признаются лица, выступающие в качестве представителей физических лиц в соответствии с гражданским законодательством РФ (п. 2 ст. 27 части первой НК РФ).

Налогоплательщиков-организации в налоговых отношениях представляют лица, уполномоченные на то законом или учредительным документам организации. Их действия (бездействие) признаются действиями (бездействием) этой организации (ст. 28 части первой НК РФ).

Помимо представительства по закону НК РФ допускает и представительство по назначению. Налогоплательщик может уполномочить физическое лицо представлять его интересы в налоговых органах и перед другими участниками налоговых отношений.

Лицам, которые в силу служебного положения могут влиять на выполнение налогоплательщиком своих обязанностей, не дано права быть его представителями по назначению. К ним НК РФ относит должностных лиц налоговых и таможенных органов, органов налоговой полиции, судей, следователей и прокуроров.

Уполномоченным лицам налогоплательщик должен выдать доверенность. Она оформляется в порядке, установленном гражданским законодательством РФ. Доверенность, выданная физическим лицом представителю, должна быть удостоверена нотариально (п. 3 ст. 29 части первой НК РФ).

1.3.4 Сборщики налогов и сборов

Ими называют лиц, ведущих прием средств от налогоплательщиков и перечисление их в бюджет (ст. 25 части первой НК РФ). Статья 9 части первой НК РФ к функциям сборщиков относит не только взимание налогов и сборов, но и контроль за их уплатой.

Согласно НК РФ сборщиками налогов и сборов могут быть только государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица.

Главное отличие сборщиков налогов и сборов от других участников налоговых отношений состоит в том, что сборщики производят прием или взимание налогов (попутно контролируя правильность их исчисления) путем зачисления их сумм на свой счет или в свою кассу. Функции сборщиков налогов выполняют, например, таможенные органы.

1.3.5 Лица, обязанные контролировать правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов

К некоторым субъектам налоговое законодательство предъявляет требования воздержаться от выполнения юридически значимых действий в отношении налогоплательщика (плательщика сборов) до уплаты им налога или сбора, исчисленного в соответствии с законодательством.

Например, судьи не в праве принять исковое заявление, апелляционную или кассационную жалобу, если к этим документам не приложено платежное поручение на уплату государственной пошлины с отметкой банка об исполнении.

1.3.6 Лица, обязанные информировать налоговые органы о фактах существенных для налогообложения

Некоторым субъектам налоговое законодательство вменяет в обязанность информировать налоговые органы о ставших известными им фактах, с которыми закон связывает возникновение обязанности третьего лица заплатить налог или сбор. Например, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, уплачивается российскими гражданами по уведомлению налогового органа. Оно составляется на основе сведений, представленных нотариусом, зарегистрировавшим факт принятия наследства или сделку дарения.

1.3.7 Лица, обязанные представлять налоговым органам данные, необходимые для исчисления налога

В предусмотренных законодательством случаях обязанность исчислять налог может быть возложена на налоговый орган. Как правило, это касается налогов на имущество физических лиц. Информацию об объекте налогообложения и другие необходимые сведения налоговый орган получает в этом случае от государственных органов, ведущих регистрацию и оценку соответствующего имущества: земельных участков, строений, транспортных средств.

К сожалению, НК РФ не регулирует взаимоотношений по представлению текущей информации об объектах налогообложения.

1.3.8 Лица, обязанные представлять налоговым органам данные, необходимые для организации налогового контроля

Государственные органы, регистрирующие организации и предпринимателей, обязаны представлять в налоговый орган по месту своего нахождения данные о зарегистрированных, реорганизованных или ликвидированных организациях, о физических лицах, которые зарегистрировались в качестве предпринимателей или сняли регистрацию. Информация должна быть представлена в течение 10 дней с момента регистрации.

Граждане учитываются налоговыми органами на основе сведений органов, регистрирующих рождения и смерти. Эти органы обязаны представлять в налоговые инспекции соответствующие данные. Такая же обязанность возлагается на органы опеки и попечительства (ст. 85 части первой НК РФ).

Для контроля денежных потоков налоговым органам необходимы сведения об открытых налогоплательщиками банковских счетах. Такие сведения налогоплательщики обязаны представлять самостоятельно. Однако и на банки возложена обязанность сообщать налоговому органу об открытии или закрытии счета организации, предпринимателя, иного самозанятого лица.

1.3.9 Лица, обязанные оказывать содействие налоговым органам в проведении мероприятий налогового контроля (процессуальные лица)

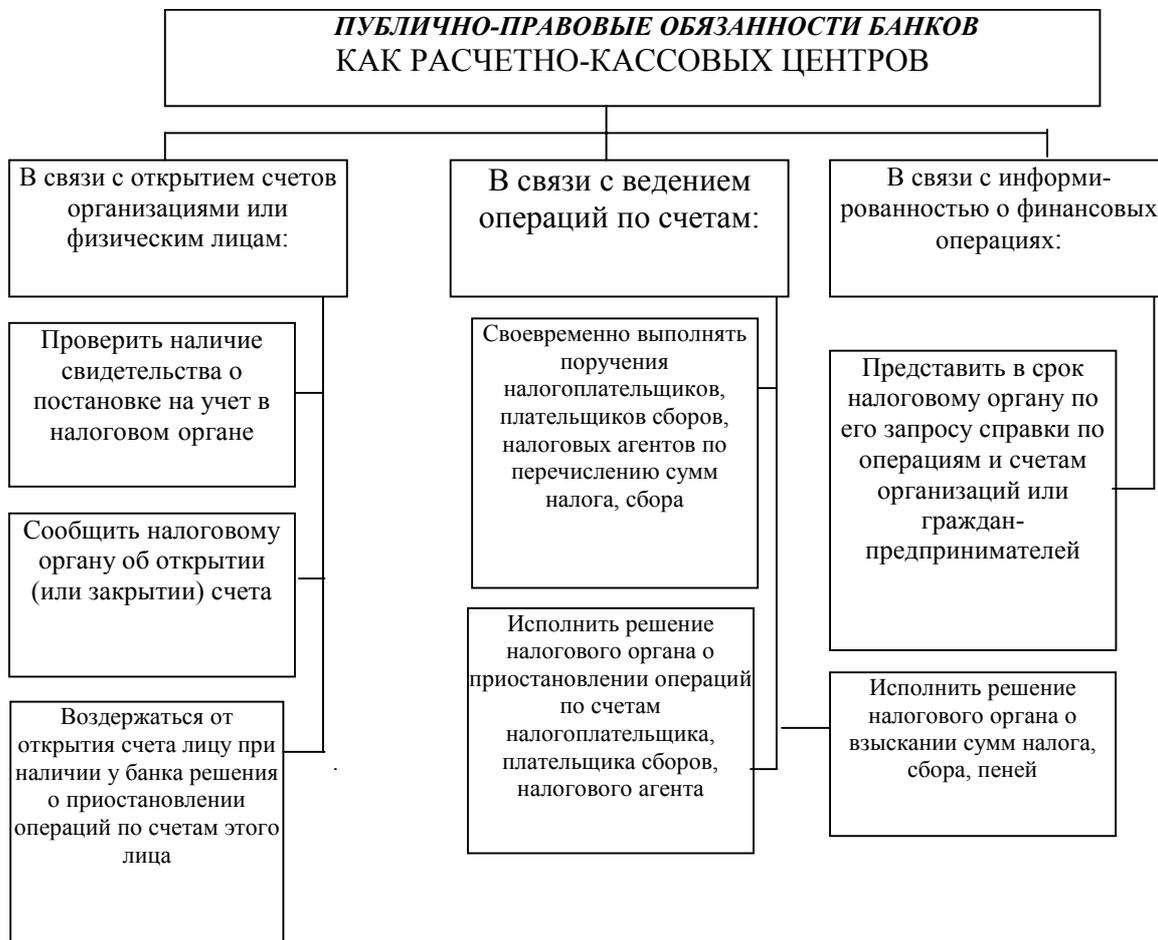
Мероприятия налогового контроля могут потребовать проведения специальных действий и процедур. К их совершению привлекаются лица, обладающие специальной квалификацией, - *эксперты, специалисты, переводчики.*

Экспертом признается лицо, имеющее специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Задача эксперта – подготовить заключение по вопросу, имеющему значение для налогообложения. Специалистом признается тот, кто обладает определенными профессиональными знаниями и навыками. В отличие от эксперта этот участник процедуры налогового контроля лично участвует в контрольных мероприятиях.

Граждане, которым известны какие-либо обстоятельства, значимые для налогообложения, могут быть вызваны налоговым органом в качестве *свидетелей* по делу о налоговом правонарушении. Важно отметить, что не могут допрашиваться в качестве свидетелей лица, которые получили эту информацию при исполнении своих профессиональных обязанностей и она относится к их профессиональной тайне. Согласно ст. 51 Конституции РФ никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников.

Еще одним участником контрольных мероприятий являются *понятые*. Ими могут выступать любые граждане, не заинтересованные в исходе дела. Их задача – удостоверить факт, содержание и результаты действий, проведенных в их присутствии (ст. 98 части первой НК РФ).

1.3.10 Банки



Перечисление и зачисление средств, поступивших в уплату налогов на счет бюджета, - одна из стадий исполнения бюджета (ст. 218 Бюджетного кодекса Российской Федерации). Это бюджетные, а не налоговые отношения.

Согласно ст. 40 Бюджетного кодекса Российской Федерации налоговые доходы считаются уплаченными в соответствующий бюджет или бюджет государственного внебюджетного фонда с момента, определяемого налоговым законодательством. НК РФ устанавливает, что обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счете, а при уплате налога наличными денежными средствами – с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо в организацию связи (п. 2 ст. 45).

Поручение на перечисление налога исполняется банком в обязательном порядке в течение одного операционного дня. Плата за обслуживание по таким операциям не взимается (п. 2 ст. 60 части первой НК РФ).

Ответственность за нарушение этого порядка банк несет не перед клиентом, а перед государством. С банка, просрочившего перевод средств, поступивших в уплату налога, взыскиваются неперечисленные суммы, а также пени и штрафы.

Отношения налогоплательщика и банка по поводу уплаты налога являются публично-правовыми.

1.3.11 Налоговые консультанты

В некоторых странах правовыми нормами регулируется деятельность налоговых консультантов. Профессиональные услуги в области налогообложения (консультирование, подготовка деклараций, представительство, экспертиза и др.) могут оказывать только аттестованные лица, получившие специальный сертификат, лицензию и т.п.

Важнейший принцип работы налоговых консультантов – независимость не означает отсутствия стандартов их деятельности. Консультанты обязаны соблюдать этические и профессиональные нормы, например, быть объективными, честными в отношениях с клиентом, не способствовать нарушениям налогового законодательства.

Налоговые консультанты не могут быть допрошены в качестве свидетелей по делам своих клиентов, у них не могут быть изъяты документы.

В Российской Федерации вопрос о необходимости принятия законодательства о независимых налоговых консультантах только обсуждается.

Список рекомендуемой литературы

1. *Витрянский В.В., Герасименко С.А.* Налоговые органы, налогоплательщик и гражданский кодекс. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1995.
2. *Витрянский В.В.* Парадоксы нормотворчества//Экономика и жизнь. – 1996. - № 48.
3. *Гриценко В.В.* Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации. - Воронеж: Издательство Воронежского государственного университет, 1997.
4. *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. - Воронеж: Издательство Воронежского государственного университет, 1997.
5. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный, расширенный)/Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1999.
6. *Курбатов А.Я.* Основные формы взаимодействия гражданского и налогового законодательства//Хозяйство и право. – 1996. - № 6.
7. *Химичева Н.И.* Налоговое право: Учебник. – М.: Издательство БЕК, 1997.
8. *Щекин Д.М.* налоговые последствия недействительных сделок. В сб.: Ваш налоговый адвокат. – 1999. - № 2 (8).
9. Налоговое право: Учебное пособие/Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2000.

2. ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

2.1 Налоговое законодательство

Под источниками права понимают формы выражения действующего права.

Система источников налогового права в структурном отношении делится на две части: источники, имеющие внутригосударственную природу, и международно-правовые источники.

В налоговом праве определяющую роль играют внутригосударственные (национальные) источники. К ним относят законы, подзаконные правовые акты, судебную практику (решения органов конституционной юстиции и акты иных судебных органов), правовой обычай.

Определенное влияние на налоговые отношения оказывает и юридическая доктрина – научные труды и теории в области налогового права. Однако необходимо рассматривать ее не как самостоятельный источник права, а как одну из основ развития иных источников налогового права.

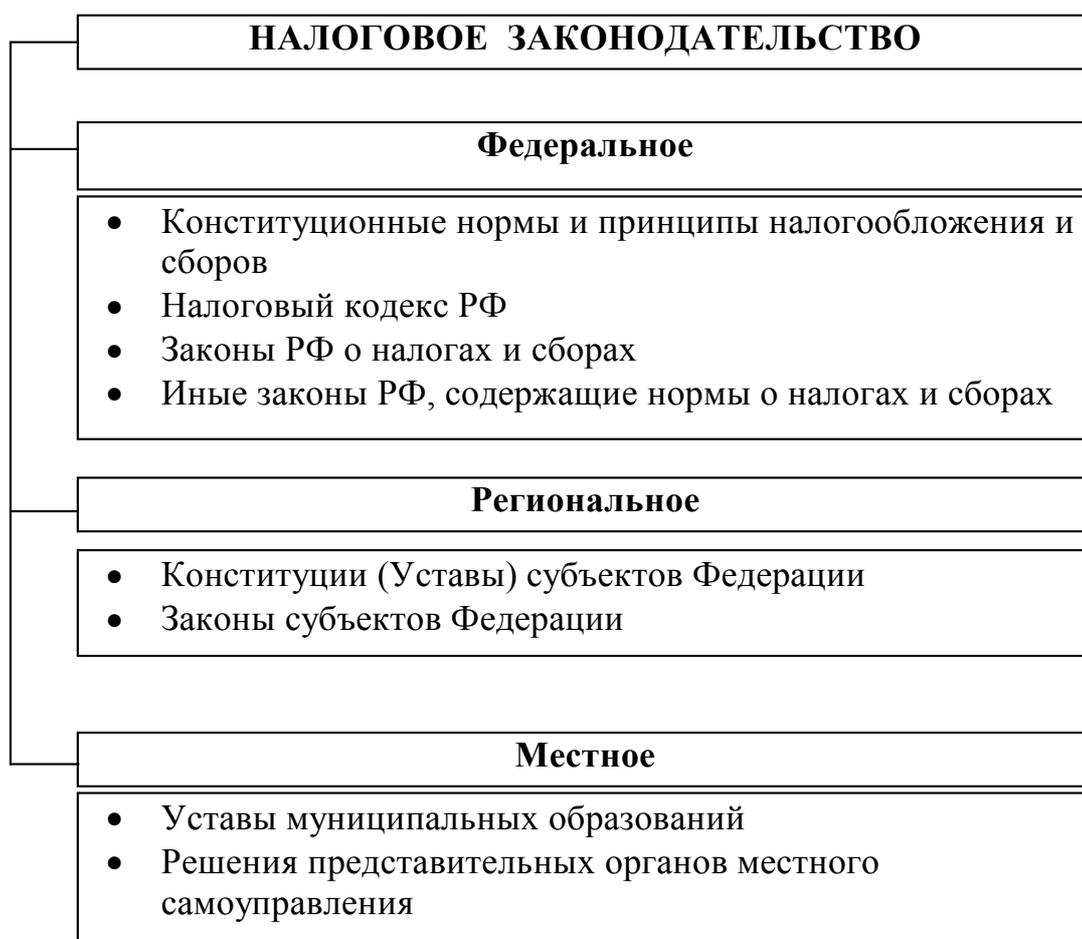
Международно-правовые источники налогового права представлены двух- и многосторонними договорами, соглашениями, затрагивающими различные аспекты налогообложения.

Системе источников налогового права свойственно единство, основой которого служат отношения субординации ее элементов.

Субординация исключает конкуренцию различных источников в регулировании одного и того же аспекта налогообложения. Она основана на принципе законности: соответствии всех норм налогового права основным принципам налогообложения, закрепленным или вытекающим из Конституции; соответствия подзаконных нормативных актов законам.



Налоговое законодательство – совокупность норм, содержащихся в законах РФ и принятых на их основе законах субъектов РФ, актов представительных органов местного самоуправления, устанавливающих систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения и сборов, основания возникновения, изменения и прекращения отношений собственников и государства по уплате налогов и сборов, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушения налоговых обязательств.



Налоги и сборы следует считать «законно установленными» при наличии как минимум следующих условий.

Во-первых, как уже отмечено, федеральные налоги и сборы должны быть установлены федеральным законодательным органом, а региональные и местные налоги и сборы – соответствующими представительными органами субъектов Федерации и органами местного самоуправления.

Во-вторых, они должны быть установлены в надлежащей форме – федеральным законом субъекта Федерации, актом представительного органа местного самоуправления.

В-третьих, закон (акт) о налоге должен быть принят с соблюдением установленного Конституцией РФ и законодательством порядка принятия таких актов.

Федеральные законы принимаются Государственной Думой, одной из двух палат Федерального Собрания – представительного и законодательного органа РФ. Законопроекты о введении и отмене налогов, освобождении от их уплаты могут быть внесены в Государственную Думу только при наличии заключения Правительства РФ (ч. 3 ст. 104 Конституции РФ). Однако Конституция РФ не устанавливает, что заключение Правительства РФ обязательно должно быть положительным. Круг субъектов, способных выступить с законодательной инициативой о налогах и сборах, в РФ не отличается от общеустановленного.

Принятие Думой закона по вопросам федеральных налогов и сборов подлежит обязательному рассмотрению в Совете Федерации – другой палате Федерального Собрания (ст. 106 Конституции РФ).

В-четвертых, закон о налоге должен быть введен в действие в соответствии с нормами, закрепленными в Конституции РФ и законодательстве. Этот вопрос имеет два аспекта. Первый – ограничение практики придания законам о налогах и сборах обратной силы, второй – проблема стабильности налогового законодательства.

Статья 57 Конституции РФ предусматривает, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Применительно к налогам и сборам это правило означает, что **условия уплаты налогов (размеры, сроки, порядок и др.) должны быть известны субъектам предпринимательской деятельности заранее, т. е. до того, как они своими действиями приобрели обязанность по уплате налога.**

Придание законам о налогах обратной силы означает не только принятие соответствующего закона по истечении срока уплаты налога, но и до этой даты, однако после совершения событий или действий, в результате которых возникла обязанность уплатить налог.

Закон может не только повышать обязательства налогоплательщиков, но и снижать их. Конституционный запрет придавать законам о налогах обратную силу распространяется только на случаи ухудшения положения налогоплательщиков. Одновременно Конституция РФ не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков.

НК РФ устанавливает два режима обратной силы актов, улучшающих положение налогоплательщиков. В первом случае улучшающие законы всегда имеют обратную силу, а во втором – только тогда, когда это прямо предусмотрено законом.

ДЕЙСТВИЕ АКТОВ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Не имеют обратной силы	Могут иметь обратную силу	Имеют обратную силу
<ul style="list-style-type: none"> – устанавливают новые налоги – увеличивают размеры налогов, сборов – Устанавливают или отягчают ответственность – Устанавливают новые обязанности – Иным образом отягчают положение участников налоговых отношений 	<ul style="list-style-type: none"> – отменяют налоги и сборы – уменьшают размеры налогов, сборов – исключают обязанности участников налоговых отношений – иным образом улучшают положение участников налоговых отношений 	<ul style="list-style-type: none"> – устраняют или смягчают ответственность – устанавливают дополнительные гарантии защиты прав участников налоговых отношений

В отношении сборов – разовых платежей, применительно к которым налоговый период не устанавливается, изменения могут вступать в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня опубликования соответствующего акта законодательства (п. 1 ст. 5 части первой НК РФ).

Перечисленные ограничения, однако, не касаются актов законодательства, улучшающих положение налогоплательщиков. Поскольку такие акты имеют или могут иметь обратную силу, они вступают в действие по общеустановленным правилам: по истечении 10-дневного срока с момента официального опубликования, если иное не установлено в самом законодательном акте.

Установлению стабильных условий налогообложения способствует и включение в законодательство так называемых дедушкиных оговорок. Это нормы, устанавливающие, что в случае изменения законодателем условий налогообложения, ухудшающих положение налогоплательщика, прежде правила исчисления и взимания налога могут применяться налогоплательщиком в течение определенного периода. Установленная законодателем «дедушкина оговорка» не может быть произвольно отменена.

Налоговый кодекс Российской Федерации установил, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) (п. 6, 7 ст. 3 НК РФ).

В статье 6 НК РФ определено, что одним из проявлений несоответствия Кодексу нормативного правового акта о налогах и сборах является противоречие общим началам и/или *буквальному*

смыслу конкретных положений настоящего Кодекса (подп. 9 п. 1). Таким образом, НК РФ не допускает толкований, выходящих за рамки буквального смысла положений Кодекса.

«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 настоящим Кодексом».

В пункте ст. 1 части первой НК РФ определено, что законодательство РФ о налогах и сборах состоит из настоящего Кодекса и **принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах**. А пункт 5 ст. 3 части первой НК РФ закрепляет, что федеральные налоги и сборы **устанавливаются, изменяются или отменяются настоящим Кодексом**. Эта же идея выражена в п. 2 ст. 12 части первой НК РФ, согласно которой федеральными признаются налоги и сборы, **устанавливаемые налоговым Кодексом** и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации.

В качестве гарантии выполнения данного правила НК РФ устанавливает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено Кодексом (п. 5 ст. 3).

Налоговый кодекс Российской Федерации относится к общим налоговым кодексам. Общие налоговые кодексы содержат материальные и процессуальные нормы, регламентирующие налогообложение в целом. Такими кодексами регулируются основы взимания налогов, права и обязанности налогоплательщиков, структура и правовой статус налоговых органов, процедуры исчисления и уплаты налогов, порядок контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, обжалование действий и решений налоговых органов и их должностных лиц, ответственность за нарушения налогового законодательства.

Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации принята Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. Она состоит из семи разделов, в которых регулируются отношения, составляющие основу всей налоговой системы. Разделы включают в себя главы (20 глав), главы-статьи (142 статьи).

В разделе I «Общие положения» закреплены основные начала (принципы) налогообложения, источники правовых норм о налогах и сборах, основные понятия, система налогов и сборов.

Раздел II посвящен правам и обязанностям участников налоговых отношений – налогоплательщиков и налоговых агентов, а также их представителей.

Основы правового статуса налоговых и таможенных органов, органов налоговой полиции рассматриваются в разделе III.

В шести главах раздела IV – самого большого в Кодексе – устанавливаются общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

Налоговой отчетности и налоговому контролю посвящен раздел V.

Виды налоговых нарушений и ответственность за их совершение установлены в разделе VI.

Раздел VII регулирует вопросы обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц.

В соответствии с Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» большинство положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации вводится в действие с 1 января 1999 года.

Налоговый кодекс Российской Федерации – основа налогового законодательства РФ.

2.2 Дополнительные источники налогового права

Налоговые отношения регулируются не только законами, но и подзаконными актами. Однако важно помнить, что **ведомственные инструкции не могут устанавливать или изменять налоговые обязательства налогоплательщиков, их назначение – регламентировать наиболее совершенные и в меру разумной необходимости единообразные способы практической деятельности органов управления, связанной с правильным и своевременным взиманием налогов.**

Поэтому совершенствование налогового законодательства должно идти не по пути развития подзаконного нормотворчества, а по пути совершенствования самих законов о налогах, установления таких механизмов преодоления пробелов в законодательстве, которые позволяли бы, не прибегая к изданию инструкций, на основании самого закона определять правильный вариант поведения.

Конечно, совсем обойтись при налогообложении без подзаконных нормативных актов невозможно.

Это объясняется рядом причин. Во-первых, некоторые вопросы налогообложения требуют достаточно оперативного решения, что не обеспечивается законодательной процедурой. Во-вторых, решение ряда проблем, имеющих технический характер, целесообразно поручить специализированным ведомствам, а не «загромождать» ими закон. В-третьих, поскольку налогообложению присуща и регулирующая функция, решение некоторых вопросов может быть отнесено к компетенции органа, ответственного за проведение социальной и экономической политики в той или иной области.

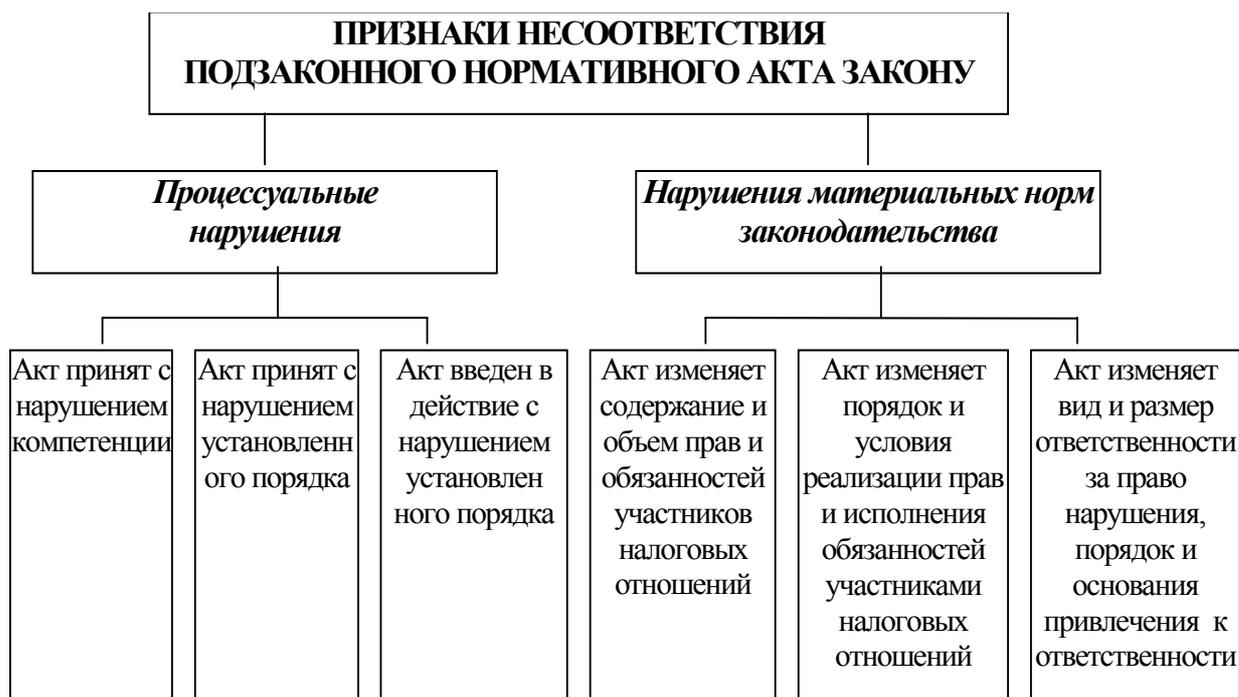
Налоговый кодекс Российской Федерации не включает подзаконные нормативные акты в состав законодательства о налогах и сборах, отводит им исключительно подчиненную роль.



Выделяют две категории подзаконных нормативных актов – источников налогового права: акты, принятые на основе законодательного делегирования, и акты, издаваемые в развитие законов и имеющие целью обеспечить их выполнение. Обе категории подзаконных актов издаются на основании и в соответствии с законодательством, не могут противоречить ему, изменять его или дополнять.

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает, что федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления и органы государственных внебюджетных фондов *в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях* издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

НК РФ не предусматривает никаких специальных мер парламентского контроля в отношении актов, принятых на основе делегированных полномочий. Эти акты вступают в действие без какого-либо их одобрения Федеральным Собранием Российской Федерации.



Введение в действие Налогового кодекса Российской Федерации – не одномоментное мероприятие. Принятие нормативных правовых актов, предусмотренных Кодексом будет происходить поэтапно. В этот период федеральные законы и иные нормативные и правовые акты, действующие на территории РФ и не отмененные Федеральным законом от 31 июля 1998 г. «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации», продолжают действовать в части, не противоречащей Кодексу. Однако эти акты подлежат приведению в соответствие Кодексу.

В последнее время в Российской Федерации большое значение в регулировании налогообложения приобрели решения органов конституционной юстиции, прежде всего – Конституционного Суда Российской Федерации (КС РФ).

Изучение правовых позиций КС РФ по вопросам налогообложения и сборов в основном состоит в изучении сформулированных в постановлениях КС РФ основных принципов налогообложения и сборов, определении их содержания, сфер и способов применения.

Конституция РФ установила, что решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд. Конституция РФ не исключает возможности проверки судами общей юрисдикции и арбитражными судами соответствия нормативных актов ниже уровня федерального закона иному, имеющему большую силу акту. Причем такой контроль может проводиться как при рассмотрении конкретного дела, так и вне связи с его рассмотрением.

Предметом проверки становятся постановления Правительства РФ, нормативные акты министерств и ведомств.

Необходимо учитывать, что информационные письма не являются источником права, на них нельзя ссылаться в качестве обоснования прав, обязанностей и ответственности спорящих сторон. Однако содержащаяся в них информация, безусловно, является авторитетной, выражающей правоприменительную политику высшей судебной инстанции.

Кроме внутреннего законодательства огромное практическое значение в налоговой системе имеют международные договоры по налоговым вопросам. Конституция РФ устанавливает приоритет международных соглашений перед внутренним законодательством: «Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотрены законом, то применяются правила международного договора» (ч. 4 ст. 15).

С учетом ст. 57 Конституции РФ международные договоры по вопросам налогообложения могут применяться лишь после их ратификации Федеральным Собранием РФ.

Можно выделить три группы международных соглашений по налоговым вопросам.

1. Акты, устанавливающие общие принципы налогообложения, такие, как Европейская социальная хартия (принята 18 октября 1961 г., вступила в действие в 1965 г.), Заключительный акт совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе (1975 г.), и др. Непосредственному применению эти акты не подлежат, содержащиеся в них принципы реализуются во внутреннем законодательстве.

2. Собственно налоговые соглашения. Эти двух- или многосторонние соглашения заключаются в целях избежания двойного налогообложения, недискриминации налогоплательщиков, осуществляющих хозяйственную деятельность на территории зарубежных стран, предотвращения уклонений от налогообложения.

В этой группе можно выделить три подгруппы.

1. *Общие налоговые соглашения (конвенции)*. Они охватывают все вопросы, относящиеся к взаимоотношению государств по линии прямых налогов (налогов на доходы и на имущество) или косвенных налогов (например, таможенных тарифов).

2. *Ограниченные налоговые соглашения*. Они посвящены либо отдельным налогам (например, соглашения о налогах на наследства, о налогах по социальному страхованию), либо налогообложению отдельных видов деятельности (например, соглашения об устранении двойного налогообложения морских и воздушных перевозок и т. п.).

3. *Соглашения об оказании административной помощи по налоговым делам*. Эти соглашения заключаются между налоговыми органами различных стран в целях обмена информацией, усиления налогового контроля и т. п.

3. Третью группу составляют различные международные соглашения, которые наряду с другими вопросами рассматривают вопросы налогового права.

Особую подгруппу составляют договоры международных организаций и стран их базирования. Для разрешения межгосударственных экономических споров могут создаваться и специальные организации. Пример – Экономический Суд Содружества Независимых Государств. Он действует на основе Соглашения от 6 июля 1992 г. о статусе Экономического Суда СНГ в соответствии с Положением об этом Суде и его регламентом.

Список рекомендуемой литературы

1. *Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.* Предприниматель – налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.
2. *Годме П.М.* Финансовое право. М.: Прогресс, 1978.
3. Государственное право Германии. М.: Ин-т государства и права РАН, 1994.
4. *Кашин В.А.* Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.
5. *Козырин Л.Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993.
6. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный, расширенный)/Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1999.
7. *Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. А.В. Брызгалина.* – М.: Аналитика-Пресс, 1997.
8. *Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Постатейный комментарий/Под общей ред. В.И. Слома.* – М.: Издательство «Статут», 1998.
9. *Орлова Н.Н.* Споры о признании недействительными актов государственных органов и должностных лиц. Подведомственность и подсудность. Роль судов общей юрисдикции//В сб.: Ваш налоговый адвокат. – 1999. - № 1 (7).
10. *Топорнин Б.Н.* Налоговое право в правовой системе России//В сб.: Налоговый кодекс. Сегодня и завтра. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1997.
11. *Фомина О.А.* Источники налогового права зарубежных стран. – М., 1996.
12. *Налоговое право: Учебное пособие/Под ред. С.Г. Пепеляева.* – М.: ФБК-ПРЕСС, 2000.

3. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА

Определение и общие характеристики системы налогов

Система налогов – это совокупность отдельных налогов, обладающая организационно-правовым и экономическим единством.

Организационно-правовое единство системы налогов выражается в централизованном порядке установления видов налогов и основных элементов их юридического состава. Оно обусловлено общими для любых налогов конституционными принципами налогообложения. Системность позволяет сгруппировать налоги по признакам, существенным с правовой точки зрения.

Подобно тому, как в законодательном акте определение налога дается с целью ограничить несанкционированное налоговтворчество, выделение групп налогов преследует ту же цель. НК РФ выделяет федеральные, региональные и местные налоги и определяет компетенцию законодателей разных уровней в отношении этих групп.

Понятие «система налогов» не стоит путать с понятием «налоговая система».

Налоговая система – это совокупность установленных в государстве существенных условий налогообложения.

Существенными условиями налогообложения, характеризующими налоговую систему, являются:

- принципы налогообложения;
- порядок установления и ведения налогов;
- система налогов;
- порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами различных уровней;
- права и обязанности участников налоговых отношений;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность участников налоговых отношений;
- способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений.

Понятие «налоговая система» характеризует налоговый правопорядок в целом, система налогов – только элемент налоговой системы.

С введением части второй Налогового кодекса Российской Федерации предполагается реформировать систему налогов, взимаемых в России, заменить длинный ряд мелких неэффективных налогов налогами, важными в фискальном отношении. До введения части второй НК РФ сохраняют силу ст. 19-21 Закона РФ от 27.12.91 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», содержащие перечень российских налогов.

Система налогов – плод исторического национального развития. Однако есть и общеэкономические факторы, обуславливающие выбор конкретных видов налогов, их соотношение и значение.

В мировой практике выделяют четыре базисных модели системы налогов в зависимости от ролей различных видов налогов.

Англосаксонская модель ориентирована на прямые налоги с физических лиц, доля косвенных налогов незначительна.

Евроконтинентальная модель отличается высокой долей отчислений на социальное страхование, а также значительной долей косвенных налогов: поступления от прямых налогов в несколько раз меньше поступлений от косвенных.

Латиноамериканская модель рассчитана на сбор налогов в условиях инфляционной экономики. Косвенные налоги наиболее путно реагируют на изменение цен, лучше защищают бюджет от инфляции, поэтому они и составляют основу систему налогов. По механизму взимания и контроля косвенные налоги более просты, чем налоги прямые. Они не требуют развитого аппарата налоговых служб и изощренной системы расчетов. Поэтому, как правило, в менее развитых странах доля косвенных налогов выше, чем в преуспевающих странах, что также определяет незначительный уровень прямых налогов.

Смешанная модель, сочетающая черты других моделей, применяется во многих странах. Государства выбирают ее для того, чтобы диверсифицировать структуру доходов, избежать зависимости бюджета от отдельного вида или группы налогов.

Экономическое единство системы налогов – неперенное условие реализации принципа обоснованности в макроэкономическом масштабе. При разработке системы налогов должно учитываться влияние налогообложения на экономику страны в целом.

Наиболее обобщенным показателем, характеризующим это влияние, является налоговый гнет (налоговое бремя). Он определяется как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту. Иными словами, налоговое бремя показывает, какая часть произведенного обществом продукта перераспределяется через бюджетные механизмы.

Мировая практика показывает, что если у налогоплательщика изымается более 40-50% доходов, то эффективность системы налогов считается из-за подрыва стимулов к предпринимательству, расширения практики уклонения от налогообложения, служения налоговой базы.

Этот показатель ориентирован на среднестатистического налогоплательщика. Реальное налоговое давление на конкретного налогоплательщика может существенно различаться. Там, в России уровень налоговых изъятий за годы налоговой реформы не превышал 33% ВВП, однако реальное налоговое давление на предприятия (особенно законопослушные) в значительной степени выше, чем в странах с развитой рыночной экономикой.

Принципы налогообложения. Развитие принципов налогообложения

Адам Смит сформировал и обосновал четыре принципа, ставших впоследствии знаменитыми, которые должны быть реализованы в налоговой системе демократического государства: справедливость, определенность, удобство, эффективность.

Первый принцип сформулирован Адамом Смитом так: «Подданные государства должны делать взносы с целью поддержания деятельности правительства, которые как можно точнее пропорциональны экономическим возможностям налогоплательщиков, т.е. пропорциональны доходам, которые они получают благодаря государственному устройству общества».

Адам Смит считал, что принципу справедливости соответствует пропорциональное налогообложение, когда лица с разными доходами вносят в бюджет одинаковую долю своих доходов.

В настоящее время принцип справедливости значительно трансформировался. Он приобрел два аспекта: «справедливость по горизонтали» и «справедливость по вертикали».

Лица, находящиеся в равном положении и получившие одинаковый налогооблагаемый доход, должны учитывать налог по единым ставкам. В этом суть «справедливости по горизонтали».

Те же, кто располагает разными материальными возможностями, должны отчуждать в виде налогов разные доли своих доходов. Поэтому и более высоким доходам должны применяться повышенные ставки налога. Так понимается «справедливость по вертикали».

Принцип определенности, который также можно назвать и принципом законности, означает, что налог, который лицо обязано платить, должен быть определен точно, а не произвольно. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и для плательщика и для другого лица. «Точная определенность того, что каждое лицо должно платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем малая степень неопределенности».

Третий принцип требует, чтобы каждый налог взимался в такое время и таким способом, какие наиболее соответствуют соображениям удобства для налогоплательщика.

Удобные и необременительные способы уплаты налога должны обеспечить как можно меньшее влияние налогообложения на экономическое поведение лица и устранить разрушающее воздействие на рынок. В современной науке этот принцип получил название «принципа нейтральности налогообложения».

Принцип эффективности налоговой системы означает, что правила взимания налога должны быть таковы, чтобы налог извлекал из кармана

налогоплательщика как можно меньше сверх того, что поступает в казну. Иначе говоря, это требование применения дешевых методов администрирования в налоговой системе.

Если сбор налогов требует использования труда большого числа чиновников, так что значительная часть собранных налогов расходуется на их оплату, то налоговая система будет неэффективной.

Обобщенно говоря, правила, выработанные Адамом Смитом, вводят налоговую практику в определенное русло, ограничивающее произвол правительства, направленное на создание взаимных прав и обязанностей граждан и государства. Таким образом, принципы налогообложения – это направления поиска компромиссов между противоположными интересами налогоплательщиков (сохранить сбережения) и государства (сформировать бюджет).

На российскую почву учение о принципах налогообложения было привнесено благодаря Николаю Ивановичу Тургеневу, автору вышедшей в 1818 году книги «Опыт теории налогов». Н.И. Тургенев обобщил распространенные в то время взгляды на роль налогов и принципы их взимания, способствовал их популяризации в России.

В настоящее время вопрос о принципах налогообложения по-прежнему актуален. В различных странах ученые и специалисты государственных органов обращаются к исследованию этой проблемы, ключевой в процессе совершенствования налогового законодательства.

Развитие принципа справедливости идет в направлении наиболее точного определения понятий «доход», «накопления», «платежеспособность», изучения и разрешения таких проблем налогообложения, как проблема эффективных налоговых ставок, переложения налогов, влияния инфляционных процессов на налогообложение, избежания налогов и уклонения от налогообложения и др.

Реализация принципа справедливости в данном случае – это внесение изменений в налоговое законодательство, предотвращающих использование так называемых налоговых схем с целью уклонения от уплаты налогов.

Принцип справедливости никогда не утратит своей актуальности и не будет полностью исследован, поскольку он имеет чрезвычайно подвижное содержание, изменяющееся вслед за условиями жизни общества. «Трудно найти другое такое понятие, к которому законодатели столь часто прибегали на словах, и которое так часто оказывалось ущемленным на практике, как справедливость. Пожалуй, справедливость можно назвать «синей птицей» юриспруденции: она так же желанна и так же неуловима. Справедливость давно уже признана основным принципом законодательства, но вряд ли сейчас можно найти страну, где могут, не кривя душой, признать, что у них этот принцип нигде не остается затушеванным. В полной мере это относится и к налоговому праву. Не только в России, но даже в странах благополучной

Европы граждане очень редко бывают довольны своей налоговой системой, причем в качестве основного ее недостатка чаще всего указывают несправедливость.»

Принцип определенности современные исследователи тесно связывают с проблемой стабильности налогового законодательства. Налогоплательщик должен точно знать не только условия взимания того или иного налога, но и быть уверенным в том, что эти условия останутся неизменными в течение определенного периода.

В то же время необходимо учитывать, что стабильность налогового законодательства важна не сама по себе, а как средство достижения общей экономической стабильности. Это требует периодически внесения поправок в налоговое законодательство для устранения обнаружившихся неточностей, пробелов, применения новых мер регулирующего воздействия, перераспределения тяжести налогообложения и т.п.

Современные исследователи выделяют ряд новых аспектов принципа эффективности. Признано, что сопутствующие уплате налогов затраты плательщиков не должны быть велики. Однако на практике такие затраты могут даже превышать административные расходы, связанные со сбором налогов, контролем за их уплатой.

Возникают новые специальности, складываются целые отрасли экономики, основными занятиями которых является обслуживание налогоплательщиков: аудиторы, консультанты, налоговые адвокаты и др.

Признаки нарушений принципов налогообложения

Несправедливость	Неопределенность	Неудобство	Неэффективность
1. Нарушение «справедливости по горизонтали»; 2. Нарушение «справедливости по вертикали»; 3. Широкие возможности применять «налоговые схемы»; 4. Инфляционные налоги; 5. Высокое косвенное налогообложение товаров первой необходимости; 6. Неспособность налоговой системы учитывать экономические и социальные перемены.	1. Неясные, неконкретные нормы законов; 2. Нестабильное налоговое законодательство.	1. Обременительные способы уплаты налогов; 2. Несоблюдение «принципа нейтральности налогообложения»; 3. «Эффект замещения» (когда налогоплательщики исключительно из-за налоговых факторов реструктуризируют свою деятельность с целью снижения расходов по уплате налогов).	1. Большие затраты на налоговое администрирование; 2. Возможности для бюрократического произвола; 3. Разорительные взыскания; 4. Неадекватные методы контроля; 5. Большие сопутствующие расходы налогоплательщиков; 6. Сверхвысокие ставки налогов.

Классификация основных принципов налогообложения и сборов

Часть 3 ст. 75 Конституции РФ предусматривает, что федеральным законом РФ должны быть установлены общие принципы налогообложения и сборов. Однако в ней не указано, для чего они устанавливаются, каково их правовое значение.

Ответ на эти вопросы дает практика Конституционного суда РФ. В зависимости от направленности действия и смысла решаемых задач основные принципы налогообложения и сборов можно разделить на три группы:

- принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя;
- принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков;
- принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма.

К первой группе могут быть отнесены следующие принципы.

1. *Принцип публичной цели взимания налогов и сборов.*

В соответствии с этим принципом налоги устанавливаются с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти и должны иметь общественно возмездный характер. Государство не может иметь потребности, отличные от потребностей общества, и расходовать налоговые поступления на эти цели.

Данный принцип развивает положения о социальном характере государства, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека, государственную поддержку семьи, инвалидов и пожилых граждан, развитие системы социальных служб и т.д. (ч.1 и 2 ст.7 Конституции РФ). Принцип публичной цели предполагает поиск баланса интересов налогоплательщика и общества в целом.

2. *Принцип приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов.*

Налог устанавливается с целью получения дохода, а не с целью принуждения к определенному поведению.

Согласно этому принципу взимание налогов и сборов должно проходить на постоянной основе. Это возможно только в том случае, если налогообложение не будет затрагивать капитал, являющийся источником дохода, не будет «резать курицу, несущую золотые яйца».

С другой стороны, этот принцип означает, что финансовая цель может быть присуща только налогам и сборам. Другие платежи, взимаемые принудительно (штрафы, конфискации, другие санкции), не могут рассматриваться как источник пополнения доходов бюджета. Развивая этот принцип, НК РФ закрепляет, что «налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными» (п. 3 ст. 3). Это требование имеет два аспекта. Во-первых, налоги должны быть эффективны с позиции самокупаемости. Собранные суммы

налога должны превышать затраты на его сбор. Во-вторых, при установлении налога должны учитываться как последствия для экономики в целом, так и последствия для отдельных налогоплательщиков.

3. Принцип ограничения специализации налогов и сборов.

По общему правилу налог не предназначен для определенного расхода. Это – одно из обязательных условий стабильности государственного бюджета и гарантия выполнения государством своих социальных и иных функций.

Для введения целевого налога необходимо обосновать с конституционных позиций необходимость финансирования конкретного мероприятия именно за счет целевых отчислений налогоплательщиков, а не иных источников.

Обоснованием данного принципа является закрепленное в Конституции РФ требование всеобщности и единства бюджета (ст.114), что достигается с помощью единой доходной базы.

Этот принцип ограничивает коммерциализацию государственного управления.

4. Принцип установления, изменения или отмены налогов и сборов законами.

С точки зрения разграничения компетенции между органами государственной власти установление налогов иначе, чем актом представительного органа, не соответствует Конституции РФ (ст. 57; ч. 3 ст. 75).

НК РФ также устанавливает, что «каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы» (п. 1 ст. 3).

5. Принцип установления налогов и сборов в должной процедуре.

Данный принцип выступает гарантией реального выполнения народными избранниками доверенных им функций в сфере налогообложения.

Он обеспечивает также принятие и введение законов о налогах в соответствии с закрепленными правилами (ст. 57, 106 Конституции РФ).

6. Принцип ограничения форм налогового законодательства.

Данный принцип ограничивает включение норм о налогообложении в законы, не посвященные налогообложению как таковому. Указанный принцип не закреплен в Конституции РФ.

Во вторую группу объединены следующие принципы.

1. Принцип юридического равенства плательщиков налогов и сборов.

Этот принцип не допускает установления различных условий налогообложения в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных оснований, носящих дискриминационный характер. Основа этого принципа – ст. 8 (ч. 2), 19 и 57 Конституции РФ. Понятие «носящие дискриминационный характер

основания» означает такие основания версификации условий налогообложения, которые не учитывают или в недостаточной степени учитывают экономическую способность плательщика выполнить обязанность перед бюджетом.

Данный принцип закреплен и в НК РФ, который устанавливает, что «налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

Исключением из этого правила является допущение устанавливать особые виды или дифференцированные ставки таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара.

2. Принцип всеобщности налогообложения.

Этот принцип означает, что каждый член обязан участвовать в уплате налогов наравне с другими. Принцип всеобщности налогообложения определен ст. 57 Конституции РФ, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, а также ч. 2 ст. 8 Конституции РФ, устанавливающей, что каждый гражданин несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ.

Так, льготы, основанные не на имущественном, а на социальном положении, должны быть объектом самого пристального внимания законодателей и общества.

Нарушение принципа всеобщности налогообложения – одна из характерных особенностей современного российского законодательства. Подобно тому, как неконституционная налоговая дискриминация в зависимости от рода труда и занятий, так же неконституционно и представление налоговых льгот в зависимости от профессии, должности и подобных критериев.

Однако НК РФ декларирует, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3).

3. Принцип равного налогового бремени.

Равенство в налоговом праве реализуется не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков, и выражается в том, что за основу берется фактическая способность к уплате налога на основе сравнения экономических потенциалов.

То есть речь идет о сравнении налогового бремени, которое несут различные плательщики. Поэтому принцип равенства называют также принципом равного налогового бремени.

Этот принцип необходимо учитывать не только при определении условий взимания тех или иных налогов, но и при формировании системы налогов.

НК РФ устанавливает, что «налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными» (п. 3 ст. 3).

4. Принцип соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод.

Основное содержание принципа состоит в том, что налогообложение не должно быть несоразмерным, чтобы оно могло парализовать реализацию гражданами конституционных прав. НК РФ считает недопустимыми налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав (п. 3 ст. 3).

Нельзя ставить в зависимость от уплаты конкретного налога возможность реализовать какие-либо закрепленные в Конституции РФ права или свободы человека и гражданина. Установление фискального «барьера доступности» основных прав и свобод является грубейшим нарушением Конституции РФ.

К третьей группе отнесены следующие принципы.

1. Принцип единства налоговой политики.

Этот принцип развивает установленный в Конституции РФ принцип единства экономического пространства (ч. 1 ст. 8).

Суть этого принципа в создании единых обязательных стандартов финансовой деятельности, обеспечивающих баланс прав и интересов всех участников финансовых отношений.

Конституция РФ предусматривает, что на территории РФ не допускается установления таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств (ч. 1 ст. 74).

2. Принцип единства системы налогов.

Данный принцип обусловлен задачей унификации налоговых изъятий. КС РФ решил, что такая унификация необходима для достижения равновесия между правом субъектов Федерации устанавливать налоги – с одной стороны, и соблюдением основных прав человека и гражданина, закрепленных в ст. 34 и 35 Конституции РФ, обеспечением принципа единства экономического пространства – с другой.

3. Принцип разделения налоговых полномочий.

В федеративном государстве полномочия в сфере налогообложения не могут сосредотачиваться исключительно у федерального законодателя.

Однако право субъектов Федерации на установление налогов всегда носит производный характер, поскольку субъекты Федерации связаны общими принципами налогообложения и сборов.

Список рекомендуемой литературы:

1. Егорова Е.Н., Петров Ю.А. Сравнительный анализ зарубежных налоговых систем и развитие налогообложения в России: Препринт. – М.: ЦЭМИ РАН, 1995.
2. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира: Справочник. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995.
3. Налоговая система России: Прил. 1 к журн. «Консультант». – М.: Междунар. Центр финансово-экономического Развития, 1996.
4. Налоговые системы зарубежных стран: Учебное пособие / Под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. – М.: ЮНИТИ, 1997.
5. Черник Д.Г., Починок А.Н., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учебное пособие. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.
6. Тимофеева О.Ф. Налоги в рыночной экономике. – М.: 1993.
7. Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1996.
8. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993.
9. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997.
10. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996.
11. Панков В.Г. Налоги и налогообложение в РФ: Учебник для вузов. – М.: Книжный мир, 1993.
12. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. В кн.: У истоков финансового права. – М.: Статус, 1998.
13. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2000.

4. ПОНЯТИЕ НАЛОГА И СБОРА. ЭЛЕМЕНТЫ ЗАКОНА О НАЛОГЕ

4.1 Понятие налога, сбора

Многообразие форм изъятий в бюджет помимо налогов (лицензионные и регистрационные сборы, всевозможные тарифы и другие платежи) вызывает необходимость определить, какие из платежей являются налогом, а что относится к неналоговым платежам.

Налог является комплексной категорией, имеющей финансово-экономическое и юридическое значение.

При определении экономической природы налогов выступает их сущностная принадлежность к финансово-бюджетной системе общества. Однако именно в праве дефиниция налога приобретает решающее значение.

Во-первых, точное уяснение содержания категории «налог» способствует правильному и единообразному применению норм законодательства, ограничивающих право частной собственности плательщика.

Во-вторых, понятие налога должно быть одной из отправных точек при подготовке законов, регулирующих порядок установления и взимания налоговых платежей.

В-третьих, четкое понимание данного термина позволяет определить объем полномочий и компетенцию налоговых органов.

Кроме того, без ясного определения термина «налог» невозможна правильная реализация финансовой и иных видов ответственности.

Существуют расширительный и узкий подходы к проблеме определения налога.

Узкое определение налога соответствует нормативному определению, которое дано в ст. 8 п. 1 части первой Налогового кодекса РФ: «Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Налоговый Кодекс различает понятия налога и сбора. В ст. 8 п. 2 содержится следующее определение сбора: «Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)».

Главной юридической чертой налога является односторонний характер его установления. Это индивидуально безвозмездный платеж,

который порождает встречной обязанности государства совершить что-либо в пользу конкретного налогоплательщика. Приводным механизмом налогообложения может быть только принуждение. Обязательность налога обеспечивается силой государства в лице налоговых, правоохранительных и судебных органов.

Определение понятия налог приводится в юридической науке, но в законодательстве целью является определение черт этого платежа и тем самым ограничить возможности органов власти и управления самостоятельно устанавливать платежи, которым свойственны эти черты.

4.2 Функции налогов

Функция налогов рассматривается как проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Выделяют следующие функции налогов:

- фискальную;
- регулируемую;
- распределительную;
- контрольную.

Фискальная функция налогов является основной и заключается в изъятии части доходов хозяйствующих субъектов и граждан для формирования финансовых ресурсов государства, необходимых для его жизнедеятельности. С их помощью формируется доходная часть бюджета и создаются предпосылки государственного регулирования экономики.

Сущность регулирующей функции налогов проявляется через систему особых мероприятий в области налогообложения, направленных на вмешательство государства в процессе экономического развития общества. Так налоговая система воздействует на объем доходов и сбережений населения, спрос и предложение, объем инвестиций и т.п.

Государственное регулирование с помощью налогов осуществляется через:

- изменение системы налогов;
- изменения налоговых ставок;
- представления налоговых льгот.

Маневрируя налоговыми ставками, льготами, штрафами, изменяя условия налогообложения, вводя и отменяя другие налоги, государство создает условия для ускоренного развития определенных отраслей.

Государственное налоговое регулирование возможно на двух уровнях: верхнем и нижнем. Верхний уровень предполагает регулирование, реализуемое за счет разницы налогов в различных сферах деятельности, а нижний – это отдельные налоговые льготы внутри какого-либо сектора.

Иногда по данной функции выделяют стимулирующую и дестимулирующие подфункции.

Распределительная функция заключается в том, что посредством налогов в бюджете концентрируются средства, направляемые затем на решение народнохозяйственных проблем, финансирование целевых программ и т.п.

Контрольная функция проявляется в том, что через налоги государство осуществляет контроль за финансово-хозяйственной деятельностью субъектов налога, а также контролирует налоговые поступления в бюджет, их полноту и своевременность, следовательно, осуществлять контроль за расходами налогоплательщиков. Налоговый контроль позволяет оценить соблюдение и эффективность действия принципов налогообложения.

4.3 Элементы налога

Выделение понятия элементы налога связано с рассмотрением понятия налог с двух позиций – в узком и широком смысле слова. В узком смысле налог определение налога приведено в ст. 8 Налогового Кодекса. В широком смысле налог рассматривается как сложная система отношений, включающая в себя ряд составляющих (элементов).

С правовой точки зрения эта система включает, прежде всего, отношения по установлению, введению и взиманию (исчислению и уплате) налогов как обязательных платежей в бюджет.

Ряд авторов рассматривают налоги не только «с чисто» правовых позиций, но и с точки зрения экономики.

Налог, таким образом, представляет собой комплексное экономико-правовое явление и включает совокупность определенных взаимодействующих составляющих, которые в теории права принято называть элементами (структура) налога, элементы налогового обязательства. Выделение самостоятельных элементов обусловлено важностью отношений затрагивающих материальные интересы налогоплательщиков. К законодательным актам, на основании которых взыскиваются налоги, предъявляются повышенные требования.

В соответствии с НК РФ установлены следующие элементы, наличие которых является обязательным для установления конкретно-определенного налога, а именно:

- налогоплательщик;
- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок уплаты налога;
- сроки уплаты налога.

Только при наличии указанных элементов налог будет считаться законно установленным и у налогоплательщика возникает обязанность по его уплате. Отсутствие какого-либо элемента из вышеперечисленных означает, что налог не установлен, а, следовательно, отсутствуют правовые основания для его взимания.

Таким образом, после принятия и вступления в силу части первой НК РФ элементы налогообложения выступили базовой правовой предпосылкой для определения обязанностей налогоплательщика в структуре налогового правоотношения.

Следует отметить, что элементов налога как совокупности определенных взаимодействующих составляющих налога, имеющих самостоятельное юридическое значение и содержание гораздо больше и они не ограничиваются теми составляющими, которые перечислены в ст. 17 НК РФ.

В связи с тем, что элементы налога имеют разный правовой статус (одни обязательно должны быть предусмотрены в законодательном акте по налогам и сборам, а другие нет) предлагается [] классифицировать элементы налога и выделить три основных группы элементов.

Первую группу составляют основные (обязательные) элементы налога, которые обязательно должны быть определены в законодательном акте при установлении налогового обязательства.

Вторую группу составляют элементы налогов, которые не обязательны, но могут быть определены законодательным актом по налогам и сборам, так называемые факультативные элементы.

Третью группу элементов составляют элементы, которые не предусмотрены в обязательном порядке для установления налога, но так или иначе должны или присутствовать при установлении налогового обязательства, так называемые дополнительные элементы налога.

Налогоплательщик – основной участник налоговых правоотношений (см. п. 1.3.1.)

Носитель налога – лицо, которое в конечном итоге принимает на себя тяжесть налога и действительно платит налог по завершении процессов переложения налога.

Объект налогообложения – операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога.

Налоговая база – это количественная характеристика объекта налога. Она представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Единица обложения – единица измерения объекта.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Различают твердые

ставки и долевые. Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу объекта, а долевые выражаются в определенных долях объекта обложения или в процентном выражении.

Источник налога – доход субъекта, из которого выплачивается налог. По некоторым налогам объект и источник налога совпадают.

Налоговый оклад – сумма налога, уплачиваемая субъектом с одного объекта.

Налоговый период – календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Срок уплаты налога определяется календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Порядок исчисления налога – это совокупность определенных действий налогоплательщика по определению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет за налоговый период исходя из налоговых льгот. В НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исчислить налог, а в некоторых случаях исчисление налога могут осуществлять налоговые органы или налоговые агенты.

Порядок уплаты налога представляет собой нормативно установленные способы и процедуры внесения налога в бюджет. Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином законодательно установленном порядке, в наличной или безналичной форме, при этом конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу.

Налоговые льготы – это предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать его в меньшем размере.

Предмет налога представляет собой события, вещи и явления материального мира, которые обуславливают и определяют объект налогообложения. Сам по себе предмет налога не порождает налоговых последствий, определенное юридическое состояние субъекта по отношению к предмету налога есть основание для возникновения соответствующих налоговых обязательств.

Масштаб налога необходим для определения налогооблагаемой базы и представляет собой определенную физическую характеристику или параметр измерения объекта налога.

Размер налогового обязательства фиксируется в специальном налоговом-отчетном документе – налоговом расчете – который должен быть представлен в налоговые органы в установленный срок – срок подачи налогового расчета.

4.4 Классификация налогов

Классификация налогов обусловлена их многообразием и представляет собой группировку, в основу которой могут быть положены различные признаки.

Налоговым Кодексом РФ предусмотрено деление налогов и сборов по видам на три группы:

- федеральные;
- региональные;
- местные.

Федеральными признаются налоги и сборы, установленные Налоговым Кодексом и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными признаются налоги и сборы, установленные Налоговым Кодексом и законами субъектов РФ, вводимые в действие законами субъектов федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

Местными признаются налоги, установленные Налоговым Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, которые вводятся в действие нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Данная группировка налогов производится в зависимости от органа, который устанавливает и имеет право изменять и конкретизировать налоги.

По способу взимания различают:

- прямые налоги;
- косвенные налоги.

Прямые налоги устанавливают непосредственно на доход или имущество налогоплательщика. В связи с этим при прямом налогообложении денежные отношения возникают непосредственно между государством и налогоплательщиком. Основанием для обложения в этом случае служат владение и пользование доходами и имуществом. Эту группу налогов называют также подоходно-имущественными.

Косвенные налоги взимаются в процессе движения доходов или оборота товаров, работ и услуг и включаются в цену товара в виде надбавки к цене товара. Они оплачиваются в конечном счете потребителем товаров. В правовые отношения по поводу их взимания

вступают не два субъекта, как в прямых налогах, а три субъекта: носитель налога, налоговый орган и налогоплательщик.

Подходно-поимущественные налоги делятся на личные и реальные.

Личные налоги уплачиваются с действительно полученного налогоплательщиком дохода (прибыли).

Реальными налогами облагается не действительный, а предполагаемый средний доход налогоплательщика, получаемый в данных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения.

В зависимости от объектов взимания косвенные налоги подразделяются на:

- косвенные индивидуальные, которыми облагаются строго определенные группы товаров;
- косвенные универсальные, которыми облагаются в основном все товары и услуги;
- фискальные монополии, которыми облагаются все товары, производство и реализация которых сосредоточены в государственных структурах;
- таможенные пошлины, которыми облагаются товары и услуги при совершении экспортно-импортных операций.

По субъекту все налоги делятся на три группы:

- налоги, плательщиками которых являются только физические лица;
- налоги, плательщиками которых являются только юридические лица;
- смешанные налоги, плательщиками которых являются как физические, так и юридические лица.

По степени обложения выделяют три группы налогов:

- прогрессивные, когда тяжесть налогообложения возрастает с ростом размеров доходов;
- пропорциональные, когда тяжесть налогообложения не меняется при изменении объекта обложения, так как величина налогового бремени возрастает пропорционально росту суммы дохода;
- регрессивные, когда тяжесть налогообложения снижается с ростом доходов или иного объекта обложения налога.

Когда речь идет о классификации налогов по степени обложения предлагается различать ситуации, в которых речь ведется о способах начисления налога, то есть способах расчета или фактическом соотношении налога с доходами плательщика. В этой связи классификацию налогов дополняют группировкой по величине налоговой ставки:

- с прогрессивной ставкой, когда величина ставки налогообложения возрастает с ростом объекта налога;

- регрессивные, когда величина ставки налогообложения снижается с ростом объекта налога;
- пропорциональные, когда ставка налога не меняется независимо от размеров облагаемого налогом объекта, то есть сумма налога возрастает пропорционально росту суммы дохода.

По назначению или направлению использования собираемых платежей различают:

- общие налоги;
- специальные налоги.

Общие налоги – это налоги, которые формируют часть бюджета и расходуются на любые цели, определяемые при утверждении бюджета. Эти налоги позволяют государственным органам, не меняя налоговую систему, перераспределять поступающие средства между направлениями расходов.

Целевые налоги предназначены для определенных целей, установленных при их введении. Целевые налоги предназначены непосредственно для покрытия определенных расходов, в то время как общие налоги не предназначены для финансирования конкретного расхода.

По источнику за счет которого уплачиваются налоги, различают налоги:

- включаемые в стоимость продукции и оплачиваемые ее потребителями;
- включаемые в себестоимость продукции;
- уплачиваемые за счет прибыли.

По месту взимания различают:

- налоги, взимаемые у источника доходов;
- налоги, взимаемые у владельцев дохода;
- налоги, взимаемые при реализации.

По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж, различают:

- закрепленные налоги – это налоги, которые на длительный период полностью или частично закреплены как доходный источник конкретного бюджета;
- регулирующие налоги – это разно уровневые налоги, то есть налоговые платежи поступают одновременно в различные бюджеты в пропорции, принятой согласно бюджетному законодательству.

По времени уплаты выделяют:

- текущие налоги;
- единовременные налоги;
- чрезвычайные налоги.

Текущие налоги взимаются с определенной периодичностью в течение всего времени владения имуществом, получения дохода в результате осуществления какой-либо деятельности.

Уплата единовременных налогов связывается с событиями, не образующими системы.

Чрезвычайные налоги могут вводиться государством в особых случаях.

4.5 Методы взимания налогов

В налоговой практике существует три метода взимания налогов:

- метод начисления;
- метод удержания;
- кадастровый метод.

Первый метод предусматривает подачу налогоплательщиком в налоговые органы налоговой декларации (расчета по уплате налога), на основе которой исчисляется размер налогового платежа.

При втором методе налога уплачивается у источника получения дохода. В соответствии с этим методом, лицо, выплачивающее доход другому лицу, исключает из выплачиваемого дохода сумму налога и перечисляет его в бюджет.

Третий метод предполагает использование кадастра. Кадастр – это реестр, который содержит перечень типичных объектов (земли, доходов), классифицируемых по внешним признакам и устанавливает среднюю доходность объекта обложения. Налог взимается на основе внешних признаков предполагаемой доходности. Следует отметить, что средняя доходность объекта, базирующаяся на этих признаках, отклоняется от действительной.

Литература

1. Налоговый Кодекс РФ часть I.
2. Налоговое право / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК Пресс, 2000.
3. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права. Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2000.
4. Налоги и налоговое право. Учеб. Пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997.
5. Петрова Г.В. Налоговое право: Учебник для вузов.- М.:..., 1999
6. А.В. Брызгалин «Структура (элементы налога): новое содержание в налоговых условиях Налогового Кодекса» Налоговый Вестник, 2000, №4 с.19-23.

5. АКЦИЗЫ

5.1 Плательщики

Акцизы – это косвенный налог, плательщиками которого являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации. Эти субъекты являются плательщиками налога при условии, если они совершают операции, подлежащие обложению акцизами.

Акцизы уплачиваются по месту производства подакцизных товаров, а по алкогольной продукции, кроме того, по месту ее реализации с акцизных складов.

По договору простого товарищества обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза по операциям в рамках совместной деятельности исполняет лицо, ведущее дела простого товарищества. Если дела простого товарищества ведут все его участники, то они самостоятельно определяют того участника, который будет исчислять и уплачивать акцизы. Этот участник не позднее дня осуществления первой операции, признаваемой объектом обложения акцизами, должен повторно встать на учет в качестве налогоплательщика, ведущего общие дела простого товарищества, независимо от постановки на учет в качестве налогоплательщика, ведущего собственную деятельность. Так как уплата акцизов производится по месту производства подакцизных товаров, то постановка на учет также должна производиться по месту производства этих товаров.

5.2 Подакцизные товары и подакцизное минеральное сырье

К подакцизным товарам относятся:

- спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного. НК РФ не предусмотрено исключение из перечня подакцизных товаров спирта этилового, производимого в соответствии с фармакопейными статьями и включенного в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения. Поэтому спирт этиловый 95%, производимый по фармакопейной статье ФС 42-3072-94, и спирт этиловый 90,70 и 40%, производимый по фармакопейной статье ФС 42-3071-94 облагаются акцизами в общеустановленном порядке.

Спирт коньячный, не облагается акцизами, согласно Федеральному закону Российской Федерации от 07.01.1999г. №18-ФЗ

«О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции». Этот спирт должен производиться по государственным стандартам и техническим условиям, утвержденным уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, и проходить государственную регистрацию в Минсельхозе России в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 23.07.1996г. №874 «О введении государственной регистрации этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной, алкогольсодержащей пищевой продукции и другой спиртосодержащей продукции».

- спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%. Спиртосодержащая продукция не является подакцизной, если – это:

- а) лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения, а также лекарственные, лечебно-профилактические средства (включая гомеопатические препараты) изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разлитые в емкости не более 100 мл. Государственная регистрация данной продукции осуществляется Минздравом России. Индивидуальные рецепты и требования лечебных организаций должны быть оформлены в установленном порядке;

- б) препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл. Государственную регистрацию проводит Минсельхоз России (Департамент ветеринарии);

- в) парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти, разлитая в емкости не более 270 мл. Регистрация такой продукции согласно постановлению Правительства РФ от 27.08.1999г. №967 «О производстве и обороте спиртосодержащих лекарственных средств и парфюмерно-косметической продукции (средств)» проводит Минздрав России.

Если спиртосодержащие лекарственные, диагностические средства, препараты ветеринарного назначения прошли государственную регистрацию, но разлиты соответственно в емкости более 100 мл и более 270 мл, то они подлежат обложению акцизами;

- г) подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта

этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в Российской Федерации. Государственная регистрация этой продукции производится Минсельхозом России в соответствии с постановлением Правительства РФ №874.

д) товары бытовой химии в аэрозольной упаковке.

- алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);

- пиво;

- табачная продукция;

- ювелирные изделия, к которым относятся изделия, произведенные с использованием драгоценных металлов и их сплавов и (или) драгоценных камней и (или) культивированного жемчуга;

- автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112.5 кВт (150 л.с.);

- автомобильный бензин;

- дизельное топливо;

- моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

- подакцизное минеральное сырье:

- а) нефть и стабильный газовый конденсат;

- б) природный газ.

5.3 Лицензирование

Для производства большинства подакцизных товаров требуется специальное разрешение – лицензия.

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 25.09.1998г. №158-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» юридические лица и индивидуальные предприниматели должны получить лицензию на:

- производство ювелирных изделий, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни;

- переработку нефти;

- производство табачных изделий;

- производство лекарственных средств.

Данные виды деятельности могут быть только у получивших соответствующую лицензию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Федеральный закон от 22.11.1995г. №171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» установил, что промышленное производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции в Российской Федерации могут осуществлять только юридические лица (организации) независимо от организационно-правовых форм и форм собственности. Физические лица могут заниматься только предпринимательской деятельностью по розничной продаже алкогольной и спиртосодержащей продукции.

5.4 Объект налогообложения

Объектом налогообложения являются операции:

- по реализации на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров и добытого минерального сырья;
- по реализации организациями с акцизных складов алкогольной продукции, приобретенной от налогоплательщиков - производителей указанной продукции либо с акцизных складов других организаций.

Не признается объектом налогообложения реализация алкогольной продукции с акцизного склада одной оптовой организации акцизному складу другой оптовой организации.

- продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров; подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;
- передача на территории России лицом произведенных им из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику сырья (материалов) либо другим лицам;
- передача на территории России лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
- передача организациями произведенных ими подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья в уставный (складочный) капитал организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);
- передача на территории России организацией произведенных ею подакцизных товаров своему участнику при его выходе (выбытии) из организации;
- передача произведенных подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья на переработку на давальческой основе;
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

- первичная реализация подакцизных товаров, происходящих и ввезенных на территорию Российской Федерации с территории государств - участников Таможенного союза без таможенного оформления (при наличии соглашений о едином таможенном пространстве);
- передача в структуре организации добытых нефти и (или) стабильного газового конденсата на переработку;
- передача добытых нефти и (или) стабильного газового конденсата для использования на собственные нужды;
- реализация природного газа за пределы территории России;
- реализация и (или) передача, в том числе на безвозмездной основе, природного газа на территории России газораспределительным организациям либо непосредственно конечным потребителям;
- передача природного газа для использования на собственные нужды.

Не подлежат налогообложению акцизами следующие операции:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации, а также передача в структуре организации произведенного спирта этилового из непищевого сырья для производства неподакцизных товаров;
- реализация денатурированного этилового спирта из всех видов сырья организациями по специальным решениям на его поставку в пределах выделенных квот. Эти операции не подлежат налогообложению, если денатурированный спирт прошел государственную регистрацию в Минсельхозе России (денатурированный этиловый спирт из пищевого сырья) и Минэкономике России (денатурированный этиловый спирт из непищевого сырья);
- реализация спиртосодержащей денатурированной продукции организациям по специальным разрешениям на ее поставку в пределах выделенных квот;
- реализация подакцизных товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта за пределы территории Российской Федерации;
- закачка природного газа в пласт для поддержания пластового давления;
- закачка природного газа в подземные хранилища;
- и другие операции, поименованные в статье 183 НК РФ.

С 2001 года не облагаются акцизами операции по поставке товаров в государства – участники СНГ, которые ранее не подлежали освобождению. Эта льгота вводится в действие с 1 июля 2001 года. Налогоплательщики должны подтвердить факт экспорта за 180 дней. Если налогоплательщик за этот срок не представит или представит не в полном объеме документы, подтверждающие факт экспорта, то он

теряет право на освобождение от налогообложения операций по реализации подакцизных товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта за пределы территории Российской Федерации. И тогда акциз по таким товарам подлежит уплате в полном объеме в порядке и в сроки, установленные в отношении операций по реализации подакцизных товаров на внутреннем рынке.

Освобождение от налогообложения операций по экспорту производится только при вывозе подакцизных товаров в режиме экспорта непосредственно налогоплательщиком-производителем, а по нефтепродуктам, произведенным из давальческого сырья, – их собственником.

Согласно НК РФ операции по экспорту подакцизных товаров не облагаются налогом только при условии представления налогоплательщиком в налоговый орган поручительств уполномоченных банков. Это поручительство предусматривает обязанность банка уплатить сумму акциза и пени за налогоплательщика в случае непредставления в порядке и сроки (180 дней) документов, подтверждающих факт экспорта, и не уплаты им акциза и (или) пени.

При отсутствии таких поручительств налогоплательщик обязан уплатить налог в соответствии с общим порядком, предусмотренным для операций с подакцизными товарами на территории Российской Федерации. Суммы уплаченного налога подлежат возврату после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта. Этот порядок вводится в действие с 1 июля 2001 года.

5.5 Ставки акцизов

На подакцизные товары отечественного производства и аналогичные импортные товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, установлены единые ставки и метод исчисления акцизов. НК РФ установлены:

- твердые (специфические) ставки акцизов в рублях на единицу обложения (спирт этиловый, алкогольная продукция, пиво, табачные изделия, дизельное топливо и т.д.). По алкогольной продукции размер ставки зависит от объемного содержания абсолютного спирта в этой продукции;
- процентные ставки акцизов для ювелирных изделий и для природного газа.

Установленные на 2001 г. налоговые ставки приведены в таблице 6.

Ставки акцизов

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах или рублях и копейках за единицу измерения)
Этиловый спирт-сырец из всех видов сырья	8 руб. за 1 литр безводного этилового спирта
Этиловый спирт из всех видов сырья (за исключением спирта-сырца)	12 руб. 60 коп. за 1 литр безводного этилового спирта
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 25 процентов (за исключением вин) и спиртосодержащая продукция	88 руб. 20 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 до 25 процентов включительно (за исключением вин)	65 руб. 10 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 процентов включительно (за исключением вин)	45 руб. 15 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина (за исключением натуральных): виноградные специальные, оригинальные (крепленые), плодовые (крепленые), вермуты	36 руб. 75 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина шампанские и вина игристые	9 руб. 45 коп. за 1 литр
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых)	3 руб. 15 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 8,6 процента включительно	1 руб. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6 процента	3 руб. 30 коп. за 1 литр
Табачное сырье, табачные отходы, прочий промышленно изготовленный табак и промышленные заменители табака, используемые в качестве сырья для производства табачной продукции	0 процентов
Табачные изделия: Табак трубочный	405 руб. за 1 кг.
Табак курительный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	166 руб. за 1 кг
Сигары	10 руб. за 1 штуку
Сигариллы, сигареты с фильтром длиной свыше 85 мм	75 руб. за 1000 штук
Сигареты с фильтром, за исключением сигарет длиной свыше 85 мм и сигарет 1, 2, 3 и 4-го классов по ГОСТу	55 руб. за 1000 штук
Сигареты с фильтром 1, 2, 3 и 4-го классов по	35 руб. за 1000 штук

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах или рублях и копейках за единицу измерения)
ГОСТу	
Сигареты без фильтра, папиросы	10 руб. за 1000 штук
Ювелирные изделия	5 процентов
Нефть и стабильный газовый конденсат	66 руб. за 1 тонну
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 Квт (90 л. с.) включительно	0 руб. за 0,75 Квт (1 л. с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 Квт (90 л. с.) и до 112,5 Квт (150 л. с.) включительно	10 руб. за 0,75 Квт (1 л. с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 Квт (150 л. с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 Квт (150 л. с.)	100 руб. за 0,75 Квт (1 л. с.)
Бензин автомобильный с октановым числом до "80" включительно	1350 руб. за 1 тонну
Бензин автомобильный с иными октановыми числами	1850 руб. за 1 тонну
Дизельное топливо	550 руб. за 1 тонну
Масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	1500 руб. за 1 тонну
Природный газ, реализуемый (переданный) на территории Российской Федерации	15 процентов
Природный газ, реализуемый (переданный) в государства – участники Содружества Независимых Государств	15 процентов
Природный газ, реализуемый (переданный) за пределы территории Российской Федерации (за исключением государств – участников Содружества независимых Государств)	30 процентов

5.6 Режим налогового склада. Акцизные склады

НК РФ установлен специальный режим хранения, транспортировки и поставки покупателям алкогольной продукции. Такой режим получил название режима налогового склада.

Режим налогового склада – это комплекс мер и мероприятий налогового контроля, осуществляемых налоговыми органами в отношении алкогольной продукции с момента окончания ее производства и (или) поступления на акцизный склад до момента ее отгрузки (передачи) покупателям. Под действие режима налогового склада попадает территория, на которой:

- расположены производственные помещения, используемые налогоплательщиком для производства алкогольной продукции;
- расположены акцизные склады для хранения алкогольной продукции.

Момент отгрузки (передачи) алкогольной продукции с территории, на которой расположены производственные помещения или с акцизного

склада покупателям и (или) своему структурному подразделению, осуществляющему розничную реализацию, считается моментом завершения режима налогового склада.

В период нахождения продукции под действием режима налогового склада она не считается реализованной.

Акцизные склады – это специально выделенные и обустроенные помещения, на которых хранится законченная производством алкогольная продукция до момента ее отгрузки покупателям. Хранение производится под контролем сотрудников налоговых органов. Акцизные склады учреждаются организациями–налогоплательщиками при наличии соответствующего разрешения, выдаваемого территориальными органами МНС РФ. На акцизных складах могут производиться операции по обеспечению сохранности алкогольной продукции, а также по подготовке ее к продаже и транспортировке.

Если налогоплательщик-производитель алкогольной продукции реализует эту продукцию (за исключением реализации на акцизные склады других организаций и акцизные склады – его структурные подразделения), то налогообложение осуществляется по налоговым ставкам, установленным НК РФ, приведенным в таблице 5.

Если налогоплательщик-производитель реализует алкогольную продукцию на акцизные склады (кроме акцизных складов, являющихся его структурными подразделениями) налогообложение осуществляется по ставкам в размере 50% от установленных законом ставок (табл. 5).

При реализации оптовыми организациями алкогольной продукции с акцизных складов (за исключением ее реализации на акцизные склады других оптовых организаций или акцизные склады, являющиеся структурными подразделениями налогоплательщиков-организаций оптовой торговли) налогообложение осуществляется в размере 50% установленных законом ставок.

Реализация алкогольной продукции должна маркироваться региональными специальными марками. При покупке этих марок налогоплательщики уплачивают авансовый платеж акциза в сумме 1 рубль за каждую марку на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта до 25% включительно и в сумме 3 рубля за каждую марку на алкогольную продукцию с объемной долей спирта свыше 25 %.

5.7 Порядок исчисления акцизов

Сумма акциза по подакцизным товарам и подакцизному минеральному сырью определяется как произведение налоговой базы на установленную ставку.

Налоговая база определяется в зависимости от установленных в отношении подакцизных товаров налоговых ставок:

- как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки.

- как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен без акциза, НДС и налога с продаж – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки.
- как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, НДС и налога с продаж, если на товары установлены адвалорные ставки. Такой порядок исчисления налоговой базы применяется, если:
 - подакцизные товары реализуются на безвозмездной основе;
 - при совершении товарообменных (бартерных) операций;
 - при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;
 - при передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

Налоговая база при реализации подакцизного минерального сырья определяется:

- как объем реализованной (переданной) продукции в натуральном выражении – по нефти и стабильному газовому конденсату;
- как стоимость реализованной продукции (без НДС) – по природному газу.

Сумма акциза может быть уменьшена на сумму установленных в статье 200 НК РФ вычетов. Так, закон предусматривает уменьшение суммы налога на сумму акциза, уплаченную по подакцизным товарам, использованным в качестве материалов для производства других подакцизных товаров. Этот вычет производится в части стоимости подакцизных материалов, фактически включенной в расходы на производство реализованной продукции. Отрицательная разница между суммами акциза, уплаченными по подакцизным материалам, и суммами акциза по реализованным подакцизным товарам принимается к зачету в счет предстоящих платежей в бюджет или возмещению из бюджета. Вычетам подлежат суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок либо при приобретении специальных региональных марок, по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке.

Подлежат возмещению суммы акцизов по спирту этиловому, произведенному из непищевого сырья, уплаченного покупателем при его приобретении. Такое возмещение производится только в случае приобретения спирта для производства неподакцизных товаров и не распространяется на случаи приобретения спирта в порядке товарообмена или взаиморасчетов.

5.8 Налоговый период. Сроки уплаты акциза и предоставления декларации

Налоговый период – календарный месяц. В 2001 году дата реализации природного газа и моторного масла определяется как день оплаты. Для остальных подакцизных товаров и минерального сырья дата реализации – это день отгрузки (передачи) товаров и минерального сырья. Уплата налога производится исходя из фактической реализации за истекший налоговый период.

Уплата акциза при реализации природного газа и моторного масла производится не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Уплата акциза при реализации автомобильного бензина и дизельного топлива производится в 2001 году:

- не позднее 15-го числа третьего месяца, следующего за отчетным месяцем, если подакцизные товары реализованы с 1-го по 15-го число отчетного месяца;
- не позднее 30-го числа третьего месяца, следующего за отчетным месяцем, если реализация была с 16-го по последнее число отчетного месяца.

По спирту этиловому, спиртосодержащей продукции, алкогольной продукции и пиву акцизы платятся равными долями не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем.

При реализации алкогольной продукции с акцизных складов оптовых организаций уплата налога производится:

- не позднее 30-го числа отчетного месяца (авансовый платеж) по алкогольной продукции, реализованной с 1-го по 15-е число включительно отчетного месяца;
- не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным – по алкогольной продукции, реализованной с 16-го числа по последнее число отчетного месяца.

По нефти и стабильному газовому конденсату и другим подакцизным товарам уплата налога производится:

- не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем по сырью и товарам, реализованным с 1-го по 15-е число отчетного месяца;
- не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем, если реализация была с 16-го по последнее число отчетного месяца.

В налоговые органы налогоплательщики представляют декларацию за отчетный период не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным.

Литература:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Глава 22 «Акцизы».
2. Методические рекомендации по применению главы 22 «Акцизы» Налогового кодекса Российской Федерации.

6. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

6.1 Плательщики налога

Плательщиками налога являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Не являются плательщиками налога:

- организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, за исключением случаев, когда организации исполняют обязанность по удержанию налога у источника выплат, т.е. выполняют обязанность налогового агента;
- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности. По тем видам деятельности, которые не облагаются единым налогом на вмененный доход, организации и предприниматели являются плательщиками НДС. Они же исполняют обязанности налогового агента, в случае удержания налога у источника выплаты.

С 2001 года в законодательстве о НДС появилось положение об освобождении от исполнения обязанности налогоплательщика в зависимости от величины выручки от реализации товаров (работ, услуг).

Организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанности по уплате НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС и налога с продаж не превысила в совокупности один миллион рублей. Не могут получить такое освобождение плательщики, реализующие подакцизные товары и сырье, а также лица, являющиеся плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Для получения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика организации должны подать в налоговые органы заявление и следующие документы:

- налоговые декларации за прошедшие налоговые периоды (3 календарных месяца);
- документы, подтверждающие сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг);
- выписку из бухгалтерского баланса и документы, подтверждающие сумму образовавшейся дебиторской задолженности;
- книгу продаж;

- журнал полученных и выставленных счетов-фактур;
- справку налогового органа об отсутствии задолженности по налогам и сборам;
- документы, подтверждающие отсутствие деятельности по производству и реализации подакцизной продукции и возникновения обязанности по исчислению и уплате акцизов.

Подобные документы должны представить в налоговые органы и индивидуальные предприниматели.

Заявление и документы налогоплательщики должны сдать в налоговые органы до 20-го числа месяца, начиная с которого они хотят получить освобождение от обязанностей налогоплательщика.

В течение 10 дней налоговые органы принимают решение о правомерности или неправомерности освобождения.

Освобождение дается на срок равный двенадцати последовательным календарным месяцам.

По истечении этого срока организации и предприниматели должны представить в налоговые органы заявление и документы, подтверждающие, что в течение периода освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС и налога с продаж за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превысила одного миллиона рублей.

Если в течение периода освобождения от уплаты НДС, выручка от реализации товаров (работ, услуг) превысила за какой-либо трехмесячный срок один миллион рублей, то организации и индивидуальные предприниматели начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение и до окончания периода освобождения, утрачивают право на освобождение и уплачивают налог в общеустановленном порядке.

6.2 Объект обложения

К объектам налогообложения относятся:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации. Согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации (ст. 409 и 414) по соглашению сторон обязательства могут быть прекращены путем предоставления взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т.п.) или новаций (заменой первоначального обязательства, существовавшего между сторонами, другим обязательством между теми же лицами, предусматривающим иной

предмет или способ исполнения). Реализаций товаров (работ, услуг) является и их передача на безвозмездной основе;

- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на доходы организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Важным моментом в определении объекта налогообложения по НДС является определение места реализации товаров (работ услуг).

Только реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации является объектом обложения НДС.

Местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, если:

- товар находится на территории России и не отгружается и не транспортируется. Поэтому обороты по реализации простых или двойных складских свидетельств, сопровождаемые продажей хранящихся товаров путем перехода права собственности от одного хозяйствующего субъекта к другому, являются объектом обложения НДС;
- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории России.

Для признания местом реализации работ (услуг) территории Российской Федерации важно, чтобы недвижимое имущество находилось на ее территории, это во-первых, а во-вторых, чтобы покупатель работ (услуг) осуществлял свою деятельность на территории России.

6.3 Операции, не подлежащие налогообложению

В НК РФ определены три вида операций, которые не подлежат налогообложению:

- реализация на территории Российской Федерации услуг по сдаче в аренду служебных и (или) жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;
- операции, при осуществлении которых налогоплательщик не может отказаться от освобождения этих операций от обложения НДС. Эти операции перечислены в п.2 статьи 149 НК РФ. Например, к ним относится реализация:

- а) реализация медицинских товаров по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации;
- б) медицинских услуг;
- в) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;
- г) услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;
- д) товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;
- е) долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы);

• операции, при осуществлении которых налогоплательщик может отказаться от их освобождения от НДС на срок не менее одного года. Для этого налогоплательщик должен в налоговый орган сдать заявление не позднее 1-го числа налогового периода, с которого он намерен отказаться или приостановить использование освобождения. К таким операциям, в частности, относятся:

- а) реализация предметов религиозного назначения;
- б) осуществление банками банковских операций;
- в) реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства, образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.
- г) оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме;
- д) реализация научной и учебной книжной продукции, а также редакционная, издательская и полиграфическая деятельность по ее производству и реализации.

Если налогоплательщик осуществляет операции как подлежащие, так и не подлежащие налогообложению, то он должен вести отдельный учет таких операций.

Операции, освобожденные от налогообложения, освобождаются от НДС при наличии у налогоплательщиков соответствующих лицензий на осуществление деятельности, подлежащей лицензированию в России.

Все эти освобождения не применяются при осуществлении посреднической деятельности на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если освобождения не оговорено специально в НК РФ.

6.4 Налоговая база

Налоговая база по НДС при реализации товаров (работ, услуг) - это стоимость этих товаров (работ, услуг) исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 НК РФ. В налоговую базу не входит НДС и налог с продаж, но для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья включается сумма акциза.

Налоговая база определяется как стоимость товаров (работ, услуг) исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 40 НК РФ с учетом акцизов и без включения НДС и налога с продаж в следующих случаях:

- по товарообменным (бартерным) операциям;
- по реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;
- при передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства;
- при передаче товаров (результатов выполненных работ, оказанных услуг) при оплате труда в натуральной форме.

Если налогоплательщик реализует имущество, которое учитывается в бухгалтерском учете по стоимости с учетом НДС, (уплаченного поставщику при приобретении), то налоговая база определяется как разница между стоимостью реализуемого имущества с учетом НДС, акциза и без налога с продаж и стоимостью приобретения имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

К такому имуществу, например, относятся:

- а) имущество (основные средства), приобретенные за счет средств целевого бюджетного финансирования и оплачиваемые с учетом НДС, который вычету не подлежит, а покрывается за счет соответствующего источника;
- б) безвозмездно полученное имущество, учитываемое организацией по стоимости, включающей суммы НДС, уплаченные передающей стороной;
- в) приобретенное имущество, используемое для осуществления операций, не подлежащих налогообложению;
- г) основные средства, учитываемые на балансе налогоплательщика с учетом налога (это, прежде всего, основные средства, законченные капитальным строительством до 2001 года);
- д) служебные легковые автомобили и микроавтобусы, приобретенные до 1 января 2001 года и числящиеся на балансе налогоплательщика с учетом НДС.

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками по НДС) налоговая база рассчитывается как

разница между ценой реализации (с НДС и без налога с продаж) и ценой приобретения. Перечень такой сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки определяет Правительство Российской Федерации.

Если организация производит товары из дробильного сырья (материалов), то налоговая база - это стоимость обработки, переработки или иной трансформации сырья (материалов) с учетом акцизов и без НДС и налога с продаж.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, рассчитанная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

Если местом реализации товаров (работ, услуг) является территория России, а налогоплательщик - иностранное лицо не состоит на учете в налоговых органах, то НДС должен перечислить в бюджет покупатель товаров (работ, услуг) - российская организация или индивидуальный предприниматель. Они будут являться налоговыми агентами, которые должны исчислить налоговую базу и сумму налога. Налоговая база в этом случае - сумма дохода иностранного лица от реализации товаров, работ, услуг с учетом НДС.

При реализации на территории России услуг по предоставлению органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога.

В налоговую базу включаются полученные налогоплательщиком суммы, связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), в том числе:

а) авансовые платежи;

б) суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов;

в) суммы, полученные в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, исчисленного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ России, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента. Проценты по коммерческому кредиту включаются в налоговую базу в полном объеме;

г) суммы полученных штрафов и других санкций.

Если полученные денежные суммы связаны с операциями по реализации товаров (работ, услуг), которые освобождены от НДС, то они не включаются в налоговую базу.

6.5 Налоговый период и ставки налога

Налоговым периодом является календарный месяц. Если в течение квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС и налога с продаж, не превышает один миллион рублей за каждый месяц, то налоговый период - квартал.

Налоговым кодексом РФ установлены следующие ставки НДС:

- ставка 0 процентов;
- ставка 10 процентов;
- ставка 20 процентов;
- расчетные налоговые ставки: 9,09 и 16,67 процента.

Ставка 0 процентов применяется при реализации:

- товаров, помещенных под таможенный режим экспорта;
- работ, услуг по сопровождению, транспортировке, погрузке и перевозке, экспортируемых за пределы России товаров и товаров импортируемых в Россию, выполняемые российскими перевозчиками и др. подобные работы;
- работы (услуги), выполняемые (оказываемые) в космическом пространстве;
- товары (работы, услуги) для официального пользования иностранными представительствами;
- другие товары, (работы, услуги), перечисленные в п. 1 статьи 164 НК РФ.

Ставки 10 и 20 процентов применяются в том случае, если налоговая база определяется без НДС.

Ставка 10 процентов установлена для операций по реализации продовольственных товаров и товаров для детей, перечень которых установлен НК РФ.

Налогообложение производится по этой ставке при реализации:

- продовольственных товаров:
 - скота и птицы в живом весе;
 - мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных: вырезки, телятины, языков, колбасных изделий - сырокопченых в/с, сырокопченых полусухих в/с, сыровяленых, фаршированных в/с; копченостей из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы - балыка, карбонада, шейки, окорока, пастромы, филея; свинины и говядины запеченных; консервов ветчины, бекона, карбонада и языка заливного);
 - молока и молокопродуктов (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда);
 - яйца и яйцепродуктов;

масла растительного;
маргарина;
сахара, включая сахар-сырец;
соли;
зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов;
маслосемян и продуктов их переработки (шротов (а), жмыхов);
хлеба и хлебобулочных изделий (включая сдобные, сухарные и
бараночные изделия);

крупы;

муки;

макаронные изделия;

рыбы живой (за исключением ценных пород: белорыбицы, лосося балтийского и дальневосточного, осетровых (белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди), семги, форели (за исключением морской), нельмы, кеты, чавычи, кижуча, муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира);

море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, мороженой и других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных: икры осетровых и лососевых рыб; белорыбицы, лосося балтийского, осетровых рыб - белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди; семги; спинки и теши нельмы х/к; кеты и чавычи слабосоленых, среднесоленых и семужного посола; спинки кеты, чавычи и кижуча х/к, теши кеты и боковника чавычи х/к; спинки муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира х/к; пресервов филе - ломтиков лосося балтийского и лосося дальневосточного; мяса крабов и наборов отдельной копченостей крабов варено-мороженых; лангустов);

продуктов детского и диабетического питания;

овощей (включая картофель);

• товаров для детей:

трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, прочих трикотажных изделий: перчаток, варежек, головных уборов;

швейных изделий (за исключением изделий из натурального меха и натуральной кожи) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхней одежды (в том числе плательной и костюмной группы), нательного белья, головных уборов, одежды и изделий для новорожденных и детей ясельной группы;

обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной; валяной; резиновой: малодетской, детской, школьной;

кроватей детских;

матрацев детских;

колясок;
тетрадей школьных;
игрушек;
пластилина;
пеналов;
счетных палочек;
счет школьных;
дневников школьных;
тетрадей для рисования;
альбом для рисования;
альбом для черчения;
папок для тетрадей;
обложек для учебников, дневников, тетрадей;
касс цифр и букв;
подгузников.

В остальных случаях налогообложения производится по ставке 20%.

Расчетные ставки 9,09 и 16,67 процентов соответствуют ставкам 10 и 20 процентов. Эти расчетные ставки применяются, если налоговая база включает сумму НДС:

а) при получении денежных сумм, связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

б) при удержании налога налоговыми агентами;

в) при реализации имущества приобретенного на стороне и учитываемого в бухгалтерском учете по первоначальной (восстановительной) стоимости с НДС;

г) при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц.

6.6 Порядок исчисления налога

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Если по отчетному периоду имеется у налогоплательщика не одна налоговая база, то сначала необходимо определить сумму налога по каждой базе, а затем сложить эти суммы.

Если у налогоплательщика отсутствует бухгалтерский учет или учет объекта налогообложения налоговые органы имеют право исчислить сумму налога, подлежащую уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

6.7 Определение даты реализации (передачи) товаров (работ, услуг)

В учетной политике на текущий календарный год, которая утверждается руководителем организации, определяется как, налогоплательщик будет платить налоги:

- а) по отгрузке;
- б) по оплате.

Если учетная политика предусматривает возникновение обязанности по уплате налога по мере отгрузки и предъявлению покупателю расчетных документов, то дата реализации - это наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг);
- день оплаты товаров (работ, услуг).

Если учетная политика, предусматривает возникновение обязанности по уплате налога по мере оплаты, то дата реализации - это прекращение встречного обязательства приобретателя указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком. При этом, если продавец в счет оплаты за поставленные товары (работы, услуги) получает собственный вексель покупателя, то реализацией будет оплата покупателем этого векселя или передача продавцом векселя по индосаменту третьему лицу.

В НК РФ определено, что считать моментом реализации в случае неисполнения покупателем встречного обязательства. Днем оплаты будет наиболее ранняя из дат:

- день истечения срока исковой давности;
- день списания дебиторской задолженности.

6.8 Счет - фактура

При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) должен предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС. Сумма НДС должна выделяться отдельной строкой в расчетных и первичных документах. Налогоплательщик при реализации товаров (работ, услуг) должен выставить счет-фактуру не позднее 5 дней со дня отгрузки товара (выполнение работ, оказание услуг). Счет-фактура является документом, необходимым для принятия уплаченных сумм налога к вычету. Налогоплательщик обязан не только составить счет-фактуру, но и вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Счет-фактура должен содержать следующую информацию:

- 1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- 2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;

- 3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- 4) номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнение работ, оказание услуг);
- 5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказание услуг) и единица измерения;
- 6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения;
- 7) цена (тариф) за единицу измерения по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;
- 8) стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога;
- 9) сумма акциза по подакцизным товарам;
- 10) налоговая ставка;
- 11) сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;
- 12) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) с учетом суммы налога;
- 13) страна происхождения товара;
- 14) номер грузовой таможенной декларации.

6.9 Отнесение сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (товаров, услуг)

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику, при приобретении товаров (работ, услуг), относятся на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) в следующих случаях:

- при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению;
- при производстве и (или) передаче товаров (работ, услуг), операции по передаче (выполнению, оказанию) которых для собственных нужд признаются объектом обложения, не подлежат налогообложению в соответствии с п.2 и п.3 статьи 149 НК РФ.
- при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), местом реализации которых не признается территория России.

Если покупатель использует приобретенные товары (работы, услуги) в производстве или реализации одних товаров (работ, услуг), операции от реализации которых подлежат налогообложению, и других - которые освобождены от налогообложения, то суммы НДС, предъявленные продавцом соответственно принимаются к вычету и включаются в затраты пропорционально объему выручке от реализации товаров (работ, услуг).

6.10 Налоговые вычеты и сумма, налога, подлежащая уплате в бюджет

Вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг). Вычет производится, если товары (работы, услуги) приобретены для осуществления производственной деятельности и (или) для перепродажи. Вычетам также подлежат суммы налога:

- уплаченные покупателями – налоговыми агентами;
- предъявленные налогоплательщику подрядными организациями;
- уплаченные по расходам на командировки;
- исчисленные налогоплательщиками с сумм авансовых и иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров в момент реализации товаров (работ, услуг).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма налога.

6.11 Сроки уплаты НДС

Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из реализации товаров (работ, услуг) за истекшей налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом. В эти же сроки подается и налоговая декларация. Если у налогоплательщика за каждый месяц текущего квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС и налога с продаж не превышала 1 млн. рублей, то налогоплательщик вправе платить налог ежеквартально не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. В этом случае и декларация подается ежеквартально.

Литература:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Глава 21 «Налог на добавленную стоимость».
2. Методические рекомендации по применению глава 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации.
3. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части второй. Том 1. Налог на добавленную стоимость / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика-Пресс», 2000.

7. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на прибыль является прямым налогом, основанным на принципе резидентства. Резидентами, уплачивающими налог с прибыли, полученной как в России, так и за рубежом, являются юридические лица, зарегистрированные в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. Иностранцы юридические лица уплачивают в России налог на прибыль, полученную от деятельности через постоянное представительство.

Филиалы или иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налога на прибыль по месту своего нахождения, если имеют отдельный баланс и расчетный (текущий) счет.

Не являются плательщиками налога на прибыль малые предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, а также организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сферах, для которых предусмотрена уплата единого налога вмененный доход.

Валовая прибыль предприятия, выступающая основой для определения налогооблагаемой прибыли, является результатом сложения сумм прибыли от реализации продукции (работ, услуг), прибыли от реализации иного имущества, принадлежащего налогоплательщику, и доходов от внереализационных операций за минусом расходов по этим операциям.

Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой и затратами на производство и реализацию этой продукции.

Закон о налоге на прибыль предусматривает два способа определения выручки. Основной состоит в том, что выручка равна сумме средств, полученной от реализации продукции (работ, услуг), уменьшенной на величину косвенных налогов (налога на добавленную стоимость, акцизов и экспортных пошлин). Дополнительный способ применяется в нескольких случаях: когда сделка заключена между взаимозависимыми лицами; если имели место бартерные операции; при совершении внешнеторговых сделок; при отклонении цены сделки более чем на 20% от обычного уровня цен. В этих случаях налоговый орган вправе определить сумму выручки на основе рыночных цен на реализованную продукцию (работу, услугу) с соблюдением ряда правил¹.

В себестоимость продукции включаются материальные затраты (приобретение сырья и материалов, ремонт оборудования), затраты на

¹ См.: статья 40 части первой Налогового кодекса Российской Федерации//Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. - № 31. – Ст. 3824 (с изменениями и дополнениями).

оплату труда, амортизационные отчисления на восстановление основных производственных фондов, прочие затраты, связанные с производством и реализацией.

Прибыль от реализации основных фондов и иного имущества, принадлежащего налогоплательщику, определяется как разница между ценой продажи имущества и его первоначальной или остаточной (балансовой) стоимостью. Для целей налогообложения остаточная стоимость берется с учетом переоценки и пересчитывается с использованием специального индекса инфляции.

К внереализационным доходам относятся доходы от сдачи имущества в аренду; доходы от долевого участия в других предприятиях; доходы (дивиденды, проценты) по акциям, облигациям, другим ценным бумагам; прибыль, полученная инвестором при исполнении соглашения о разделе продукции; другие подобные доходы.

Закон о налоге на прибыль не устанавливает метода учета налоговой базы. Предприятия могут самостоятельно избрать либо кассовый, либо накопительный метод учета.

Налог на прибыль является шедулярным налогом. Выделяются следующие виды прибыли (доходов), которые облагаются налогом по разным ставкам:

- прибыль от основной (производственной) деятельности;
- доходы от участия в деятельности других предприятиях;
- доходы (дивиденды, проценты) по ценным бумагам;
- доходы от видеопоза, видеопоза и связанной с ними деятельности.

В дополнительные шедулы может быть выделена прибыль от видов деятельности, облагаемых повышенным налогом по решению субъекта Федерации:

- прибыль от посреднических операций и сделок;
- прибыль от страховой деятельности;
- прибыль от осуществления отдельных банковских операций и сделок.

Федеральное законодательство в отношении прибыли от основной (производственной), банковской, страховой и посреднической деятельности использует принцип «разные ставки с ограничением верхнего предела». Ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет, составляет 11%. Органы государственной власти субъектов Федерации вправе дополнительно устанавливать ставку налога, которая, однако, не может превышать для основной массы налогоплательщиков 19% и 27% - для определенных видов деятельности. С 01.01.01 г. органы местного самоуправления получили право устанавливать ставку этого налога, по которой он будет

зачисляться в местный бюджет. Максимальный размер этой савки ограничен 5%.

Закон о налоге на прибыль устанавливает довольно много льгот. Органы государственной власти субъектов Федерации имеют право предоставлять дополнительные льготы в пределах сумм налога, зачисляемых в их бюджеты.

Льготы могут быть предоставлена как всем субъектам налогообложения (общие льготы), так и отдельным категориям налогоплательщиков (специальные льготы). Размер большинства льгот ограничен прямо или косвенно. За небольшим исключением сумма льгот (скидок) не может уменьшать сумму налога более чем на 50%.

Ставки налога на прибыль, а также состав налоговых льгот могут изменяться при утверждении федерального бюджета на предстоящий финансовый год.

Плательщик определяет сумму налога самостоятельно на основании данных бухгалтерского учета и отчетности. Налог рассчитывается, как правило, ежеквартально. В течение отчетного периода вносятся ежемесячные авансовые платежи, размер которых определяется методом «от достигнутого» либо на основе предполагаемой прибыли.

Налоговым периодом считается год. В течение этого периода налогооблагаемая прибыль и подлежащая уплате сумма налога исчисляются нарастающим итогом.

Список используемых нормативных актов:

1. Закон РФ от 27.12.91 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций».

2. Инструкция МНС РФ от 15.06.00 г. № 62 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций».

3. Постановление Правительства РФ от 05.08.92 г. № 552 «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли».

4. Налоговое право/ Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2000

8. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ПРЕДПРИЯТИЙ

Цель введения налога – стимулировать производительное использование имущества предприятий, сократить неиспользуемые запасы сырья и материалов.

Налог уплачивают предприятия, учреждения, организации, в том числе с иностранными инвестициями, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Филиалы и другие аналогичные подразделения организации, если они имеют отдельный баланс и расчетный (текущий) счет, они могут исполнять обязанности организации по уплате налога в порядке, предусмотренном для уплаты налога на имущество предприятий по месту нахождения территориально обособленных подразделений, не имеющих отдельного баланса и расчетного (текущего) счета.

Не является плательщиком налога:

- Центральный банк Российской Федерации и его учреждения;
- организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности;
- организации, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности. Если налогоплательщик занимается иными видами деятельности (не подлежащими налогообложению единым налогом на вмененный доход), то по имуществу, используемому для этих иных видов деятельности, необходимо платить налог в общеустановленном порядке. В случае, если налогоплательщик использует имущество в предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, и иной деятельности, указанное имущество подлежит налогообложению налогом на имущество предприятий в части, пропорциональной сумме выручки от реализации товаров (работ, услуг), полученной в процессе иной деятельности, в общей сумме выручки от реализации товаров (работ, услуг) организации.

По налогу на имущество предприятий объект обложения - основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика. При этом основные средства, нематериальные активы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы учитываются по остаточной стоимости. Амортизация может начисляться на основные средства несколькими методами:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод по сумме чисел лет срока полезного использования;
- метод списания стоимости пропорционального объему произведенной продукции.

Поэтому при исчислении суммы налога на имущество предприятий организации учитывают сумму начисленной амортизации в соответствии с тем методом, который определен в учетной политике.

Остаточная стоимость основных фондов исчисляется налогоплательщиками исходя из первоначальной стоимости, а если производилась переоценка основных средств, то исходя из восстановительной стоимости. Порядок проведения переоценок приведен в ПБУ 6/97.

Сумма налога на имущество за каждый отчетный период определяется организациями нарастающим итогом с начала года.

Отчетным периодом являются:

- первый квартал;
- первое полугодие;
- девять месяцев года;
- год.

Для определения суммы налога следует сначала рассчитать стоимость имущества на первое число каждого квартала года. Этот показатель рассчитывается как сумма остатков по следующим счетам актива баланса:

- 01 “Основные средства”
- 03 “Доходные вложения в материальные ценности”
- 04 “Нематериальные активы”
- 08 “Капитальные вложения” (за исключением субсчетов: 08-1 «Приобретение земельных участков», 08-2 «Приобретение объектов природопользования», 08-5 «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств», 08-7 «Перевод молодняка животных в основное стадо», 08-8 «Приобретение взрослых животных», 08-9 «Доставка животных, полученных безвозмездно»)
- 10 “Материалы”
- 11 “Животные на выращивании и откорме”
- 12 “Малоценные и быстро изнашивающиеся предметы”
- 15 “Заготовление и приобретение материалов”
- 16 “Отклонение в стоимости материалов”
- 20 “Основное производство”
- 21 “Полуфабрикаты собственного производства”
- 23 “Вспомогательное производство”
- 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”
- 30 “Некапитальные работы”
- 31 “Расходы будущих периодов”
- 36 “Выполненные этапы по незавершенным работам”
- 40 “Готовая продукция”
- 41 “Товары”
- 44 “Издержки обращения”
- 45 ”Товары отгруженные”

- Из полученной суммы необходимо вычесть остатки по счетам:
- 02 “Износ основных средств”
 - 05 “Амортизация нематериальных активов”
 - 13 “Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов”,

и прибавить запасы и затраты, отражаемые по статье “Прочие запасы и затраты” раздела II актива баланса.

На основе данных о стоимости имущества организации на первое число квартала определяется показатель, который в инструкции Госналогслужбы Российской Федерации от 08.06.95 №33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» называется «среднегодовая стоимость имущества предприятия».

Этот показатель за отчетный период определяется по следующей формуле:

$$\bar{X} = \frac{\frac{\text{Стоимость имущества на начало года}}{2} + \frac{\text{стоимость имущества на 1 число месяца, следующего за отчетным периодом}}{2} + \frac{\text{сумма стоимости имущества на 1 число всех остальных кварталов отчетного периода}}{4}}{4}, \quad (12)$$

где \bar{X} - среднегодовая стоимость имущества за отчетный период.

Сумма налога на имущество за отчетный период исчисляется следующим образом:

$$U = i \times X \bar{X} : 100, \quad (13)$$

где U - сумма налога на имущество за отчетный период;

i - ставка налога на имущество.

Предельный размер налоговой ставки на имущество предприятий не может превышать 2% от налоговой базы. Конкретные ставки налога устанавливаются законодательными органами власти субъектов Российской Федерации.

При отсутствии решения законодательного органа субъекта Федерации об установлении конкретных ставок налога на имущество применяется максимальная ставка.

Льготы предоставляются в двух формах. Одна форма направлена на освобождение от налогообложения всего имущества некоторых категорий налогоплательщиков, например, предприятий по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, специализированных протезно-ортопедических предприятий, религиозных объединений и организаций, национально-культурных обществ и др. Другая форма предполагает вычет из среднегодовой стоимости имущества организаций балансовой стоимости некоторых его видов: земли, объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, объектов используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны.

Налог исчисляется нарастающим итогом, вносится в бюджет поквартально и в конце года проводится его перерасчет.

Список используемых нормативных актов:

1. Закон РФ от 13.12.91 г. № 2020-1 «Налог на имущество предприятия».
2. Инструкция МНС РФ от 08.06.95 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий».

9. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ (ВЗНОС)

Единый социальный налог предназначен для мобилизации средств с целью реализации права граждан Российской Федерации на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

9.1 Налогоплательщики

Плательщики единого социального налога объединены в две группы.

Первая группа – это работодатели, производящие выплаты наемным работникам (организации; индивидуальные предприниматели, крестьянские (фермерские) хозяйства; родовые, семейные общины малочисленных народов Севера, занимающиеся традиционными отраслями хозяйствования; физические лица).

Во вторую группу вошли: индивидуальные предприниматели, родовые, семейные общины малочисленных народов Севера, занимающиеся традиционными отраслями хозяйствования, главы крестьянских (фермерских) хозяйств, адвокаты.

9.2 Объект обложения

Объектом налогообложения являются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям, в том числе вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также выплаты по авторским и лицензионным договорам. В объект обложения включены выплаты в натуральной форме, производимые сельскохозяйственной продукцией и (или) товарами для детей в части сумм, превышающих 1000 рублей в расчете на одного работника за календарный месяц.

Для второй группы плательщиков объектом обложения являются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с этой деятельностью.

Если индивидуальные предприниматели применяют упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, то объектом налогообложения является доход, определяемый исходя из стоимости патента.

Если выплаты произведены за счет средств, остающихся в распоряжении организации после уплаты налога на доходы организаций (налога на прибыль предприятий и организаций), или средств, оставшихся в распоряжении индивидуального предпринимателя или физического лица после уплаты налога на доходы физических лиц, то они не являются объектом налогообложения.

9.3 Налоговая база

При исчислении налоговой базы учитываются выплаты, начисленные работнику в денежной и натуральной форме, а также в виде материальной выгоды.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу отдельно по каждому работнику с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Что касается налоговой базы для второй группы налогоплательщиков, то при ее исчислении из суммы доходов, полученных налогоплательщиками за налоговый период, как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, необходимо исключить профессиональные вычеты по налогу на доходы физических лиц.

При расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения, полученные в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их получения, исчисленная исходя из рыночных цен с учетом требований статьи 40 НК РФ. В стоимость товаров (работ, услуг) включается НДС, налог с продаж и сумма акциза.

Налоговая база включает материальную выгоду:

- от оплаты (полностью или частично) работодателем приобретаемых для работника и (или) членов его семьи товаров (работ, услуг) или прав (коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах работника и др);
- от приобретения работником и (или) членами его семьи у работодателя товаров (работ, услуг) на условиях более выгодных по сравнению с другими покупателями (клиентами);
- в виде экономии на процентах при получении работником от работодателя заемных средств под проценты менее $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ (если ссуда получена в рублях) или девяти процентов годовых (если ссуда – в валюте);
- получаемая работником в виде суммы страховых взносов по договорам добровольного страхования в случаях, когда страховые взносы полностью или частично вносились за него работодателем.

По ЕСН имеется широкий перечень сумм, не подлежащих налогообложению. В основном он содержит те выплаты, на которые не начислялись взносы в государственные внебюджетные социальные фонды.

К ним относятся:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления (пособия по временной

нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам и др.);

- все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат;

- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями:

- работникам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, решений представительных органов местного самоуправления;

- членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

- работникам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

- суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками – финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями – в пределах размеров, установленных законодательством Российской Федерации;

- доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации – в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства;

- доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

- суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому работодателями в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, а также по договорам добровольного страхования, предусматривающим выплаты в возмещение вреда жизни и здоровью застрахованных работников и оплаты страховщиками медицинских расходов застрахованных физических лиц при условии отсутствия выплат застрахованным физическим лицам;

- суммы, выплачиваемые за счет членских взносов садоводческих, садово-огородных, гаражно-строительных и жилищно-строительных кооперативов (товариществ) лицам, выполняющим работы (услуги) для указанных организаций;

- стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая работодателем лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями;

- стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании;

- стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;

- выплаты, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза, при условии, что данные выплаты производятся не чаще одного раза в три месяца и не превышают 10000 рублей в год.

Если организация финансируется из бюджета, то не облагаются налогом выплаты за налоговый период не превышающие 2000 руб. на одно физическое лицо по следующим основаниям:

- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

- суммы возмещения (оплата) работодателями своим бывшим работникам (пенсионерам по возрасту и (или) инвалидам) и (или) членам их семей стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом.

В налоговую базу, в части суммы налога, зачисляемой в фонд социального страхования, не включаются выплаты работникам по:

- договорам гражданско-правового характера;
- авторским договорам;
- лицензионным договорам.

9.4 Налоговые льготы

Налоговым кодексом Российской Федерации определен состав льгот в виде освобождения от налога. Например, организации любых организационно-правовых форм освобождены от уплаты налога с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100000 рублей на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы.

Для других льготных работодателей введен этот же лимит выплат и вознаграждений – до 100000 рублей, но освобождение от уплаты уже не зависит, является ли работник инвалидом или нет.

Эта льгота установлена для:

- общественных организаций инвалидов (в том числе созданных как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, их региональных и местных отделений;

- организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50 процентов, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 процентов;

- учреждений, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов.

Налогоплательщики второй группы имеют аналогичную льготу, если являются инвалидами I, II или III группы.

9.5 Налоговый период и ставки

Налоговым периодом является календарный год, а отчетным периодом – календарный месяц.

Единый социальный налог исчисляется в расчете на каждого отдельного работника по регрессивной шкале ставки налога. Налоговым кодексом РФ установлены четыре шкалы ставок налога:

- а) для работодателей, за исключением работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств (таблица 12);

- б) для работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств (таблица 13);

- в) для налогоплательщиков второй группы, за исключением адвокатов (таблица 14);

- г) для адвокатов (таблица 15).

В 2001 году с суммы выплат и вознаграждений, превышающей 600 тысяч рублей, ЕСН платится в Пенсионный фонд Российской Федерации не по ставке 2 %, а по ставке 5 %.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены ограничения (необходимые условия) для использования регрессивной шкалы налогоплательщиками первой группы.

Таблица 12

Ставки ЕСН для работодателей, за исключением работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования и крестьянских (фермерских) хозяйств

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	Пенсионный фонд Российской Федерации	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого (размер налога)
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5	6
До 100000 рублей	28,0 процента	4,0 процента	0,2 процента	3,4 процента	35,6 процента
От 100001 рубля до 300000 рублей	28000 рублей + 15,8 процента с суммы, превышающей 100000 рублей	4000 рублей + 2,2 процента с суммы, превышающей 100000 рублей	200 рублей + 0,1 процента с суммы, превышающей 100000 рублей	3400 рублей + 1,9 процента с суммы, превышающей 100000 рублей	35600 рублей + 20,0 процентов с суммы, превышающей 100000 рублей
От 300001 рубля до 600000 рублей	59600 рублей + 7,9 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	8400 рублей + 1,1 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	400 рублей + 0,1 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	7200 рублей + 0,9 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	75600 рублей + 10,0 процентов с суммы, превышающей 300000 рублей
Свыше 600000 рублей	83300 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600000 рублей	11700 рублей	700 рублей	9900 рублей	105600 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600000 рублей

Ставки ЕСН для работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	Пенсионный фонд Российской Федерации	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого (размер налога)
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5	6
До 100000 рублей	20,6 процента	2,9 процента	0,1 процента	2,5 процента	26,1 процента
От 100001 рубля до 300000 рублей	20600 рублей + 15,8 процента с суммы, превышающей 100000 рублей	2900 рублей + 2,2 процента с суммы, превышающей 100000 рублей	100 рублей + 0,1 процента с суммы, превышающей 100000 рублей	2500 рублей + 1,9 процента с суммы, превышающей 100000 рублей	26100 рублей + 20,0 процентов с суммы, превышающей 100000 рублей
От 300001 рубля до 600000 рублей	52200 рублей + 7,9 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	7300 рублей + 1,1 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	300 рублей + 0,1 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	6300 рублей + 0,9 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	66100 рублей + 10,0 процентов с суммы, превышающей 300000 рублей
Свыше 600000 рублей	75900 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600000 рублей	10600 рублей	600 рублей	9000 рублей	96100 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600000 рублей

Таблица 14

Ставки ЕСН для налогоплательщиков второй группы, за исключением адвокатов

Налоговая база нарастающим итогом с начала года	Пенсионный фонд Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого (размер налога)
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5
До 100000 рублей	19,2 процента	0,2 процента	3,4 процента	22,8 процента
От 100001 рубля до 300000 рублей	19200 рублей + 10,8 процента с суммы, превышающей 100000 рублей	200 рублей + 0,1 процента с суммы, превышающей 100000 рублей	3400 рублей + 1,9 процента с суммы, превышающей 100000 рублей	22800 рублей + 12,8 процента с суммы, превышающей 100000 рублей
От 300001 рубля до 600000 рублей	40800 рублей + 5,5 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	400 рублей	7200 рублей + 0,9 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	48400 рублей + 6,4 процента с суммы, превышающей 300000 рублей
Свыше 600000 рублей	57300 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600000 рублей	4700 рублей	9900 рублей	67600 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600000 рублей

Таблица 15

Ставки ЕСН для адвокатов

Налоговая база нарастающим итогом с начала года	Пенсионный фонд Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого (размер налога)
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5
До 300000 рублей	14,0 процентов	0,2 процента	3,4 процента	17,6 процента
От 300001 рубля до 600000 рублей	42000 рублей + 8,0 процентов с суммы, превышающей 300000 рублей	600 рублей + 0,1 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	10200 рублей + 1,9 процента с суммы, превышающей 300000 рублей	52800 рублей + 10,0 процентов с суммы, превышающей 300000 рублей
Свыше 600000 рублей	66000 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600000 рублей	900 рублей	15900 рублей	82800 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600000 рублей

В 2001 году регрессивную шкалу работодатели могут применять, если фактический размер выплат, начисленных в среднем на одного работника и принимавшихся за базу при расчете страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации во втором полугодии 2000 года, превысил 25000 рублей. Средний размер выплат определяется не по своей совокупности сотрудников организации, а за исключением:

а) 10 % сотрудников с наибольшими выплатами, если численность работающих в организации превышает 30 человек;

б) 30 % сотрудников с наибольшими выплатами, если численность работающих до 30 человек включительно.

При расчете среднего фактического размера выплат учитывается то, что в 2000 году страховые взносы не начислялись на выплаты работникам, которые являлись инвалидами I, II или III группы.

В 2002 и последующих годах регрессивная шкала может применяться, если в предыдущем налоговом периоде величина налоговой базы в среднем на одного работника превысит 50000 рублей. При расчете исключаются 30 или 10% работников с наиболее высокими выплатами, но учитываются инвалиды I, II и III групп.

Если налогоплательщик осуществляет свою деятельность менее одного налогового периода, но не менее трех месяцев, при исчислении среднего размера фактических выплат за год следует величину среднего размера фактических выплат за последний квартал года умножить на 4.

Средний размер фактических выплат в предыдущем налоговом периоде – это одно из двух необходимых условий для применения в текущем налоговом периоде регрессивной шкалы. Второе условие – средний размер фактических выплат в текущем налоговом периоде. Другими словами, налогоплательщики должны ежемесячно контролировать величину среднего размера фактических выплат за период с начала года.

Если с начала года накопленная сумма в среднем на одного работника будет меньше 4200 рублей, умноженным на количество месяцев, прошедших в текущем налоговом периоде, то налогоплательщик должен исчислить ЕСН по ставке, установленной при величине выплат на каждого отдельного работника до 100000 рублей, независимо от фактического размера выплат по каждому работнику. Так же, как и для первого условия необходимо при расчете не учитывать выплаты 10 или 30 % работников, имеющих наибольшие по размеру выплаты.

Если по итогам следующего месяца средний фактический размер выплат превысит сумму 4200 рублей, умноженную на число месяцев с начала года, то организация вправе в этом месяце использовать регрессивную шкалу ставок.

9.6 Сроки уплаты налога. Порядок исчисления и уплаты налога

Налогоплательщики первой группы производят уплату авансовых платежей ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за отчетный месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца. Аналогично, не позднее 15-го числа следующего месяца производят уплату налога налогоплательщики-работодатели, которые не имеют счетов в банках, а также производящие выплату зарплаты из выручки.

Сумма ЕСН определяется отдельно по каждому сотруднику в разрезе каждого фонда.

Суммы ЕСН относятся на затраты.

Обособленные подразделения организаций могут исполнять их обязанности по расчету условий для применения регрессивной шкалы налогообложения, расчету налоговых льгот, исчислению и уплате налога, вести учет расходов на цели государственного социального страхования, представлять расчеты по авансовым платежам, налоговые декларации и сведения в ФСС РФ.

Данные о суммах исчисленных и уплаченных авансовых платежей налогоплательщики первой группы отражают в расчете, который представляется в налоговый орган не позднее 20-го числа месяца следующего за отчетным.

В ПФ РФ налогоплательщики представляют сведения об индивидуальном персонифицированном учете в системе государственного пенсионного страхования. В ФСС РФ ежеквартально представляются сведения (отчеты) до 15 числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налоговая декларация представляется в налоговые органы не позднее 30 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом.

Для налогоплательщиков второй группы сумму авансовых платежей на текущий налоговый период определяют налоговые органы.

Авансовые платежи налогоплательщиками второй группы уплачиваются на основе налоговых уведомлений:

- 1) за январь-июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

- 2) за июль-сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;
- 3) за октябрь-декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за налоговый период и суммой налога, исчисленной по налоговой декларации, подлежит уплате не позднее 15 июля года, следующего за отчетным налоговым периодом, либо зачету в счет будущих платежей по ЕСН или возврату.

Налогоплательщики второй группы подают декларацию по ЕСН не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным налоговым периодом.

Литература:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Глава 24 «Единый социальный налог (взнос)».
2. Методические рекомендации о порядке применения главы 24 «Единый социальный налог (взнос)» части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

10. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц существенно отличается от порядка исчисления и уплаты взимавшегося до 2001 года подоходного налога с физических лиц. Но также как и подоходный налог с физических лиц, налог на доходы физических лиц - является основным налогом, который платят физические лица.

10.1 Плательщики налога

Плательщики налога разделены на две группы:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

К резидентам относятся физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году. Если физическое лицо фактически находится на территории России менее 183 дней в календарном году, то оно не является налоговым резидентом.

10.2 Объект налогообложения

Объектом обложения является доход, полученный налогоплательщиками:

- от источников в Российской Федерации и (или) за ее пределами - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- от источников в Российской Федерации - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

В статье 208 НК РФ содержатся два перечня доходов:

• в пункте 1 - доходы, полученные от источников в Российской Федерации, например:

- 1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также дивиденды и проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;
- 2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;
- 3) доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации;

5) доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации;
- в Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организации;
- прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации;
- иного имущества, находящегося в Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу;
- и другие доходы;

• в пункте 2 - доходы, полученные от источников за пределами территории Российской Федерации, к которым, в частности относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации в связи с осуществлением деятельности этой иностранной организации;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации;

3) доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или иных смежных прав;

4) дохода, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

5) доходы от реализации:

недвижимого имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

за пределами Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций;

прав требования к иностранной организации;

иного имущества, находящегося за пределами Российской Федерации.

10.3 Налоговая база и налоговый период

НК РФ установлены три вида налоговой базы:

- налоговая база, к которой применяется налоговая ставка 13%;
- налоговая база, к которой применяется налоговая ставка 30%;
- налоговая база, к которой применяется налоговая ставка 35%.

Если доходы облагаются по ставке 13%, то налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов. (§ 5.1.5)

Если доходы облагаются по ставке 30% или 35%, то налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов.

Исчисление налоговой базы производится:

- работодателями, от которых налогоплательщик получил доходы, подлежащие налогообложению у источников выплаты, - по суммам таких доходов;
- физическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, - по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности;
- частными нотариусами, частичными охранниками и частичными детективами - по суммам доходов, полученных от такой деятельности;
- физическими лицами, получившими вознаграждения от других физических лиц, не являющихся налоговыми агентами - по суммам таких доходов;
- физическим лицам - налоговыми резидентами Российской Федерации, получающими доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, - по суммам таких доходов;
- физическими лицами, получающими другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, - по суммам таких доходов.

В налоговую базу входят доходы, полученные:

- в денежной форме;
- в натуральной форме;
- в виде материальной выгоды.

Доходы (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату фактического получения доходов (на дату фактического осуществления расходов).

Если доход получен в натуральной форме, налоговая база, рассчитывается как стоимость товаров (работ, услуг), иного имущества, в ценах, порядок определения которых приведен в статье 40 НК РФ.

Материальная выгода является доходом физического лица, если это:

- материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организации или индивидуальных предпринимателей. В этом случае налоговая база - это:

а) превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации на дату получения

таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

б) превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9 процентов годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

налог платится не реже чем один раз за налоговый период;

- материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организацией и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику. Налоговая база рассчитывается как превышение цены идентичных товаров (работ, услуг), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к плательщику, в обычных условиях лицам, не являющимися взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налогоплательщику;
- материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг. Налоговая база в этом случае - превышение рыночной стоимости ценных бумаг над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

В НК РФ установлен порядок исчисления налоговой базы по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения. При определении налоговой базы по договорам страхования не учитываются:

- страховые выплаты в связи с наступлением соответствующих страховых случаев по обязательному страхованию;
- страховые выплаты по добровольному долгосрочному (на срок не менее 5 лет) страхованию жизни и возмещению вреда жизни, здоровью и медицинских расходов (за исключением оплаты санаторно-курортных путевок) страхователей или застрахованных лиц;
- страховые выплаты, полученные по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее 5 лет, если суммы таких страховых выплат не превышают суммы, внесенные физическими лицами в виде страховых взносов, увеличенных страховщиками на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России на момент заключения договора страхования;
- страховые выплаты по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенными со страховщиками.

При исчислении налоговой базы не учитываются пенсионные выплаты, полученные по договорам добровольного пенсионного обеспечения, заключенными с негосударственными пенсионными фондами, если они получены при наступлении пенсионных оснований.

Доходы по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения формируют:

- а) налоговую базу, облагаемую по ставке 13%;
- б) налоговую базу, облагаемую по ставке 35%.

В налоговую базу, подлежащую обложению по ставке 13%, включаются:

- страховые выплаты, полученные физическими лицами в случае досрочного расторжения договора добровольного долгосрочного страхования жизни (договора добровольного пенсионного обеспечения) до истечения пятилетнего срока его действия за вычетом сумм взносов, внесенных физическим лицом;
- страховая выгода по договорам добровольного имущественного страхования при наступлении страхового случая в виде гибели или уничтожения застрахованного имущества. Она определяется как разница между полученной страховой выплатой и рыночной стоимости застрахованного имущества на дату заключения договора, увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов;
- страховая выгода по договорам страхования гражданской ответственности по причине вреда имуществу третьих лиц и (или) страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств при наступлении страхового случая. Налоговая база определяется также как и в предыдущем случае;
- страховая выгода по договорам добровольного имущественного страхования при наступлении страхового случая в виде повреждения застрахованного имущества (имущества третьих лиц). Налоговая база - разница между полученной страховой выплатой и стоимостного ремонта (восстановления) этого имущества, увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества страховых взносов.

В налоговую базу, подлежащую обложению по ставке 35%, включаются суммы страховых выплат, полученных физическими лицами по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет, если суммы страховых выплат превышают суммы, внесенные этими лицами в виде страховых взносов, увеличенных страховщиками на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ на момент заключения договора страхования. Налоговая база - разница между страховой выплатой и суммой страхового взноса, увеличенного на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ.

В налоговую базу включаются доходы физических лиц в виде дивидендов, полученных от долевого участия в деятельности организации.

Налоговым периодом является календарный год.

10.4 Доходы, не подлежащие налогообложению

В 217 статье НК РФ определены доходы физические лиц, освобождаемые от налогообложения:

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособия по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. При этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам;

- государственные пенсии;
- установленные законодательством компенсационные выплаты;
- вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;

- алименты, полученные налогоплательщиками;
- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде гарантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации;

- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства;

- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством на основании решений органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления;

работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями);

налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утвержденными ежегодно соответствующими органами государственной власти;

налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации, независимо от источника выплаты;

- суммы полной и частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые:

- а) за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на доходы организаций;

- б) за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации;

- суммы, уплаченные работодателями, за счет средств, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на доходы организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков;

- стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов;

- доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, если:

проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, в течение периода, за который начислены указанные проценты;

установленная ставка не превышает 9 процентов годовых по вкладам в иностранной валюте;

- доходы, не превышающие 2000 рублей, полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

- а) стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

- б) стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях,

проводимых в соответствии с решениями Правительства Российской Федерации, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;

в) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

г) возмещение (оплата) работодателем своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом. Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов;

д) стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);

- другие доходы.

10.5 Налоговые вычеты

Кроме доходов, полностью не облагаемых налогом, законом предусмотрены четыре вида налоговых вычетов:

- стандартные;
- социальные;
- имущественные;
- профессиональные.

Эти налоговые вычеты предоставляются по доходам, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%.

Стандартные налоговые вычеты представляют собой необлагаемый минимум за каждый месяц налогового периода. Сумма стандартного вычета зависит от категории налогоплательщика.

Вычет в размере 3000 рублей в месяц установлен для лиц, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, инвалидов Великой Отечественной войны и других лиц, перечень которых приведен в статье 218 п. 1 подпункт 1.

Стандартный вычет в размере 500 рублей в месяц определен для инвалидов детства, а также инвалидов I и II группы, Героев Советского Союза, Героев России, лиц, награжденных орденом Славы трех степеней, граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия и других лиц, поименованные в статье 218, п. 1, под пункт 2.

Для всех остальных граждан при получении ими дохода в налоговом периоде до 20 000 рублей налоговый стандартный вычет составляет 400 рублей в месяц. Начиная с месяца, в котором доход превысит 20 000 рублей, налоговый вычет не применяется.

НК РФ предусматривает применение еще одного стандартного вычета - вычет на детей в размере 300 рублей. Он предоставляется ежемесячно на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на учащихся дневной формы обучения: студентов, курсантов, аспирантов, ординаторов в возрасте до 24 лет. Начиная с месяца, в котором доход с начала налогового периода превысит 20000 рублей, налоговый вычет не применяется.

Налоговый вычет на детей дается обоим родителям, а в случае расторжения брака и заключения нового - супругам родителей, если ребенок находится на их обеспечении.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям вычет предоставляется в двойном размере. Под одиноким родителем для исчисления налога понимается один из родителей, не состоящий в зарегистрированном браке.

Социальные налоговые вычеты дают возможность налогоплательщику уменьшить сумму дохода на суммы направленные:

- на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, - в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

- на свое обучение в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 25000 рублей, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 25000 рублей на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей.

- на оплату услуг по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях Российской Федерации (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством Российской Федерации), а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством Российской Федерации), назначенных им лечащим

врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств.

Сумма этого вычета не должна превышать 25000 рублей. По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях России сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается Правительством Российской Федерации.

На получение имущественных налоговых вычетов налогоплательщики имеют право при продаже имущества, находящегося в собственности, или покупке либо строительстве жилья.

Суммы (независимо от размера), полученные физическими лицами от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, не облагаются налогом, если они проданы по истечении пяти и более лет нахождения их в собственности. При продаже этого имущества до истечения пяти лет, объекта налогообложения не возникает, если полученная сумма не превышает 1000000 рублей.

Если налогоплательщик продает иное имущество, то не возникает объекта обложения в случае нахождения этого имущества в собственности плательщика не менее трех лет или если полученная от продажи сумма не превышает 125 000 рублей.

Льготой по строительству и покупке жилья налогоплательщики могут воспользоваться при приобретении жилого дома или квартиры на территории Российской Федерации в размерах фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, но не более 600 000 рублей. В эту сумму не включаются уплаченные проценты по ипотечному кредиту, использованному для приобретения жилья. Этот вычет предоставляется на основании письменного заявления налогоплательщика и документов, подтверждающих право собственности на приобретенное имущество.

Профессиональные налоговые вычеты - это документально подтвержденные расходы, связанные с получением дохода от предпринимательской деятельности, частной деятельности, выполнения работ по договорам гражданско-правового характера. Физическим лицам, занимающимся предпринимательской деятельностью, предоставлено право выбора - документально подтвердить все свои расходы, связанные с такой деятельностью, или исключить расходы в пределах 20% от общей суммы доходов.

10.6 Дата фактического получения дохода и ставки налога

Датой фактического получения дохода является день:

- выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц - при получении доходов в денежной форме;
- передачи доходов - при получении доходов в натуральной форме;
- уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг - при получении доходов в виде материальной выгоды.

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Налоговая ставка - 35 % установлена для:

- выигрышей, выплачиваемых организатором лотерей, тотализаторов и других, основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов);

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 2000 рублей за год;

- страховых выплат по договорам добровольного страхования;

- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам и 9 процентов годовых по вкладам в иностранной валюте;

- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств в части превышения суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях (в валюте), исчисленной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату получения таких средств (исходя из 9 процентов годовых) над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Для доходов в виде дивидендов и доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами, налоговая ставка установлена 30 процентов.

Остальные доходы облагаются по ставке 13%.

Литература:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Глава 23 «Налог на доходы физических лиц».
2. Методические рекомендации о порядке применения главы 23 «Налог на доходы физических лиц» части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

11. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Многовековой практикой налогообложения выработаны различные формы и методы контроля за сбором налогов, соблюдением налогового законодательства. Развитие и смена этих форм предопределялись развитием экономических и правовых институтов.

С переходом России к рыночной экономике возникла необходимость реорганизации органов, занимающихся сбором налогов, и в 1990 году была образована Главная государственная налоговая инспекция Минфина СССР, а в 1991 году – Государственная налоговая служба – отдельный и независимый от Минфина России орган исполнительной власти федерального уровня. В 1998 году Госналогслужба России переименована в Министерство РФ по налогам и сборам (МНС России).

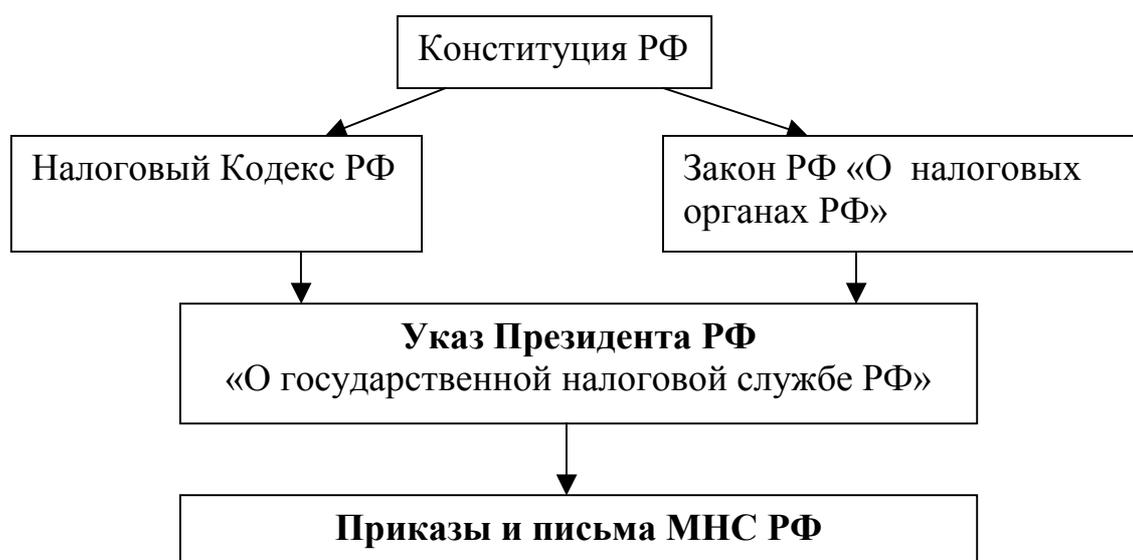
Налоговые органы – это система государственных инспекционных органов, осуществляющих контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Предмет контроля налоговых органов:

- правильность исчисления налогов;
- полнота уплаты налогов;
- своевременность уплаты налогов.

Деятельность налоговых органов как участников налоговых правоотношений регулируется многочисленными нормативными актами.

Иерархия нормативных актов, регулирующих деятельность налоговых органов РФ



Конституция РФ является актом высшей юридической силы и потому ее положения обязательны к исполнению всеми государственными органами и должностными лицами.

Деятельность налоговых органов должна соответствовать конституционным нормам, в том числе и тем из них, которые прямо налоговые отношения не регулируют.

НК РФ, часть первая которого вступила в силу с 1 января 1999 г., содержит нормы, устанавливающие основные права и обязанности налоговых органов и их должностных лиц. НК РФ закрепляет формы и методы налогового контроля, детально его регламентирует: устанавливает порядок проведения налоговых проверок, оформления их результатов, производства по делу о налоговом правонарушении и др. (гл. 14 НК РФ). **Закон РФ от 21.03.91 г. № 943-1 «О налоговых органах РФ»** является единственным актом законодательства, специально посвященным регулированию различных аспектов деятельности налоговых органов. Наряду с общими принципами и задачами Закон перечисляет права и обязанности налоговых органов, а также предусматривает социальные и имущественные гарантии их работников.

Указом президента РФ от 31.12.91 г. № 340 «О государственной налоговой службе РФ» утверждены Положение о Государственной налоговой службе РФ, Гарантии правовой и социальной защиты работников Государственной налоговой службы РФ и Положение о классовых чинах работников Государственной налоговой службы РФ.

Отдельные вопросы деятельности налоговых органов регулируются подзаконными актами (приказами и письмами МНС РФ).

С 1991 года налоговые органы представляют собой единую централизованную систему, отделены от финансовых органов и имеют собственную структуру, в которую входят:

- федеральный орган исполнительной власти – Министерство РФ по налогам и сборам. МНС России подчинено Президенту РФ, Правительству РФ и возглавляется министром, назначаемым Президентом РФ;
- управления МНС России по субъектам Федерации и межрегиональные инспекции МНС России, непосредственно подчиняющиеся МНС России. Начальники управлений и инспекций этого уровня назначаются министром по налогам и сборам;
- инспекции МНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, а также инспекции МНС России межрайонного уровня с непосредственным подчинением управлениям МНС России в субъектах Федерации. Начальники инспекций данного уровня назначаются начальниками управлений по субъектам Федерации по согласованию с МНС России.

Единство системы налоговых органов обеспечивается тем, что функции контроля за взиманием налогов всех уровней на территории РФ выполняют органы МНС России. Создание налоговых органов, не входящих в систему МНС России, не допускается. Налоговые органы представляют собой независимую систему контроля за соблюдением налогового законодательства. В данном случае независимость понимается прежде всего как независимость от местных органов власти и управления.

Функции налоговых органов – центральных, региональных и местных – несколько различаются. Но поскольку главная задача всех звеньев одина – контроль за соблюдением налогового законодательства, налоговым органам всех уровней присущи общие функции:

- учет налогоплательщиков;
- контроль за соблюдением налогового законодательства участниками налоговых правоотношений;
- определение в установленных случаях суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет налогоплательщиками;
- ведение оперативно-бухгалтерского учета сумм налогов;
- возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов;
- разъяснительная работа и информирование налогоплательщиков о порядке применения налогового законодательства;
- применение мер ответственности к нарушителям налогового законодательства;
- взыскание недоимок, пеней и штрафов с нарушителей налогового законодательства;
- контроль за соблюдением законодательства о наличном денежном обращении.

Для выполнения своих функций налоговые органы наделены соответствующими правами, которые реализуются через права различных должностных лиц этих органов. Для правильного понимания прав налоговых органов необходимо учитывать следующее.

Во-первых, к налоговым органам и их должностным лицам неприменим принцип диспозитивности. Они должны руководствоваться императивным принципом, присущим административным отношениям: каждое должностное лицо выполняет только то, что прямо разрешено ему законом.

Во-вторых, права налоговых органов являются одновременно обязанностью их должностных лиц.

Ниже мы подробно остановимся на отдельных, наиболее часто реализуемых в налоговых отношениях полномочиях налоговых органов, разделив эти полномочия на группы, исходя из функций налоговых органов как участников данных правоотношений.

Полномочия по учету налогоплательщиков

Учет налогоплательщиков является неременным условием выполнения основной функции налоговых органов – контроля за соблюдением налогового законодательства.

Основные правила, касающиеся учета налогоплательщиков, содержатся в **ст. 83-86 НК РФ и Постановлении Правительства РФ от 10 марта 1999 г. № 266 «О порядке ведения единого государственного реестра налогоплательщиков».**

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по местонахождению организации, местонахождению ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по местонахождению недвижимости и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Важной нормой, обеспечивающей надлежащий налоговый контроль, представляется положение **п. 2 ст. 83 НК РФ**: организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на учет в качестве налогоплательщиков независимо от того, повлечет их деятельность в дальнейшем обложение теми или иными налогами или нет.

При постановке на учет налогоплательщику присваивается идентификационный номер (ИНН) и его вносят в Единый государственный реестр налогоплательщиков.

Порядок и условия присвоения, примечания и изменения идентификационного номера налогоплательщика утверждены **приказом Госналогслужбы России от 27.11.98 г. № ГБ-3-12/309**. ИНН представляет собой десятизначный (для организации) или двенадцатизначный (для физических лиц) номер данного налогоплательщика, единый для него на всей территории РФ при уплате всех видов налогов и сборов.

Полномочия по налоговому контролю

Полномочия налоговых органов по налоговому контролю имеют важнейшее значение при решении их главной задачи – контроле за соблюдением налогового законодательства.

Формы налогового контроля определены в **ст. 82 НК РФ**. Согласно этой статье налоговый контроль может осуществляться должностными лицами налоговых органов посредством:

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в иных формах, предусмотренных НК РФ.

Основным способом налогового контроля являются налоговые проверки, которые позволяют наиболее полно выявить правильность исполнения налогоплательщиков своих обязанностей. Остальные формы контроля чаще используются в качестве вспомогательных методов выявления налоговых нарушений или в целях сбора доказательств по выводам, которые содержатся в акте проверки.

Лица, подлежащие проверке

В соответствии со **ст. 87 НК РФ** налоговые органы проводят проверку налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Таким образом, круг лиц, подлежащих проверке, ограничен лишь теми организациями и физическими лицами, на которые законом непосредственно возможны обязанности уплаты, удержания и перечисления в бюджет сумм налоговых платежей.

Документы, подлежащие проверке

Согласно **п. 1 ст. 82 НК РФ** налоговый контроль (и соответственно налоговые проверки как форма такого контроля) проводится должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции.

Таким образом, предметом налоговой проверки могут быть только документы, связанные с налогообложением. Но исчисление облагаемой базы многих налогов прямо или косвенно связано с различными обстоятельствами хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому под «документами, связанными с налогообложением», может приниматься широкий круг документации, прежде всего опосредующей гражданско-правовые отношения налогоплательщика с учредителями и контрагентами.

Виды проверок

НК РФ предусматривает два вида налоговых проверок – камеральную и выездную.

Камеральная налоговая проверка проводится по местонахождению налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком и служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (**ст. 88 НК РФ**).

Предмет камеральной проверки – отчетные и расчетные документы, которые периодически представляются налогоплательщиком в налоговый орган в порядке, установленном законодательством.

Выездная налоговая проверка проводится по местонахождению налогоплательщика. Ее предметом могут быть любые документы, связанные с налогообложением. При необходимости должностные лица налоговых органов, проводящие проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, осмотр (обследование)

производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения (ст. 89 НК РФ).

*Порядок назначения, проведения и оформления
результатов налоговой проверки*

Общие правила назначения проведения и оформления результатов налоговой проверки установлены НК РФ, а также подзаконными актами:

- **Приказом МНС России от 8.10.99 г. № АП-3-16/318 «Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок»;**
- **Инструкцией МНС России от 31.03.99 г. № 52 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и вынесения решения по результатам рассмотрения ее материалов»;**
- **Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденным приказом Минфина России и МНС России от 10.03.99 г. № 20н, ГБ-3-04/39, и др.**

Полномочия налоговых органов по взысканию сумм налогов, пеней и штрафов – это полномочия, связанные с устранением ущерба, причиненного бюджету неуплатой налоговых платежей, и исполнением мер ответственности примененных к налогоплательщику.

Полномочия по взысканию сумм налогов и пеней

Право взыскания недоимки по налогам и пеням установлено в ст. 31 НК РФ, порядок такого взыскания конкретизируется в статьях Кодекса, посвященных исполнению обязанности по уплате налога (ст. 45-48 НК РФ). Правила взыскания пеней идентичны процедуре взыскания недоимки по налогам.

Взыскание сумм налогов с организаций по общему правилу производится в бесспорном порядке (т.е. без обращения в суд). Также взыскание возможно лишь в случае неуплаты или неполной уплаты налога организаций в установленный срок. Если взыскание производится по результатам налоговой проверки, то под установленным сроком следует понимать срок уплаты налога, указанный в требовании, которое направляется налогоплательщику.

Обращение взыскания на имущество налогоплательщика возможно лишь при недостаточности средств на его счетах или при отсутствии информации о его счетах.

Суммы налогов и пеней с физических лиц взыскиваются налоговым органом исключительно путем обращения в суд с

соответствующим иском. Иски к индивидуальным предпринимателям рассматриваются в арбитражном суде, а иски к физическим лицам, не имеющим такого статуса, - в суде общей юрисдикции.

Полномочия по взысканию сумм налоговых санкций

Основные правила взыскания штрафов за налоговые правонарушения установлены ст. 104, 105 и 115 НК РФ. Кодексом предусмотрен судебный порядок взыскания финансовых санкций: налоговый орган должен обратиться с исковым заявлением в арбитражный суд, если ответчиком является организация или индивидуальный предприниматель, либо в суд общей юрисдикции, если санкции взыскиваются с физического лица, не являющегося предпринимателем.

Полномочия в сфере контроля за наличным денежным обращением

Российским законодательством, как и законодательством большинства государств, предусмотрены специальные правила, регулирующие наличное денежное обращение. Эти правила установлены с целью защиты прав потребителей товаров и услуг, фискальных интересов государства, обеспечения финансовой (в том числе налоговой) дисциплины.

В соответствии со ст. 2 Закона РФ от 18.06.93 № 5215-1 «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» предприятия и предприниматели обязаны зарегистрировать ККМ и использовать их при осуществлении расчетов с населением. Использованию и регистрации подлежат только модели ККМ, обладающие фискальной памятью и включенные в государственный реестр, публикуемый Государственной межведомственной комиссией по ККМ.

Органы МНС РФ наделены значительными полномочиями по осуществлению контроля в области наличного денежного обращения. Эти полномочия предоставлены им вышеуказанным Законом. Органы МНС России:

- регистрируют ККМ, которые используются при расчетах с населением;
- осуществляют контроль за соблюдением правил использования ККМ и за полнотой учета выручки денежных средств на предприятиях, проводят проверки правильности выдачи чеков;
- налагают штрафы на предприятия и на физических лиц, виновных в нарушении порядка применения ККМ.

Несмотря на то, что НК РФ содержит специальную статью об ответственности налоговых органов (ст. 35), а Закон «О налоговых органах РФ» отводит этому вопросу отдельную главу (гл. III), в общих законодательных актах предусмотрен лишь один вид ответственности

налоговых органов – возмещение убытков, причиненных налогоплательщику незаконными действиями этих органов и их должностными лицами.

Понятие убытков и порядок их возмещения регулируются гражданским законодательством. Как вытекает из **ст. 15 ГК РФ**, убытки могут быть двух видов:

- 1) реальный ущерб – расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества;
- 2) упущенная выгода – неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено.

При нарушении прав налогоплательщика подлежат возмещению, как реальный ущерб, так и упущенная выгода. Возмещение убытков налогоплательщика возможно только через возбуждение искового производства. Налогоплательщик, предъявляя иск о возмещении убытков, причиненных незаконным действием налогового органа, должен обосновать:

- незаконность действия налогового органа, повлекшего убытки налогоплательщика;
- факт возникновения убытков в виде реального ущерба или упущенной выгоды;
- размер причиненных убытков и то, что налогоплательщик сделал все от него зависящее, чтобы убытки минимизировать;
- причинно-следственная связь между незаконными действиями налоговых органов и убытками налогоплательщика.

В соответствии со **ст. 12 Закона РФ «О налоговых органах РФ»** за невыполнение или ненадлежащее выполнение должностных лиц лицами налоговых органов своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством.

Общий порядок дисциплинарной ответственности государственных служащих установлен **ст. 14 ФЗ от 31.07.95 № 119-ФЗ «Об основах государственной службы РФ»**. В случае совершения должностного проступка на работника налогового органа может быть наложено дисциплинарное взыскание в виде:

- замечания;
- выговора;
- старого выговора;
- предупреждения о неполном служебном соответствии;
- увольнения.

Порядок привлечения к нематериальной ответственности регулируется КЗОТ РФ. Как вытекает из **ст.122 КЗОТ РФ**, работник налогового органа возмещает ущерб по распоряжению руководителя налогового органа в размере, не превышающем его среднемесячного

заработка. В остальных случаях меры материальной ответственности применяются путем предъявления иска в суд общей юрисдикции.

Уголовная ответственность к должностным лицам налоговых органов применяется в общем порядке и на общих основаниях, предусмотренных УК РФ.

Основные составы преступлений, которые совершаются государственными служащими при исполнении должностных обязанностей, установлены в гл. 30 УК РФ. Ими являются:

- злоупотребление должностными полномочиями (ст. 285 УК РФ);
- превышение должностных полномочий (ст. 286 УК РФ);
- халатность (ст. 293 УК РФ);
- получение взятки должностными лицами в виде денег, ценных бумаг, иного имущества или выгод имущественного характера за действия (бездействия) в пользу взяткодателя или представляемых им лиц, если такие действия (бездействие) входят в служебные полномочия должностного лица либо оно в силу должностного положения может способствовать таким действиям (бездействию), а также за общее покровительство или попустительство по службе (ст. 290 УК РФ).

Список рекомендуемой литературы

1. Все начиналось с десятины. Пер. с нем./ Общ. ред. и вступ. ст. Б.Е. Ланина. – М.: Прогресс, 1992.
2. Государственная налоговая служба. – Н. Новгород, 1995. Главы 1, 10.
3. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части первой (постатейный) / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика-Пресс», 1998. Главы 5, 14.
4. Комментарий к НК РФ, части первой (постатейный) / Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов: Учебное пособие. – М.: МЦФЭР, 1999. Главы 5, 14.
5. Краткий комментарий к части первой НК РФ / Под ред. Э.М. Цыганкова. – М.: Спарк, 1998. Глава 5.
6. Налоги: Учебн. Пособие / Под ред. Д.Г. Черника, 4-е изд., перераб. И дог. – М.: Финансы и статистика, 1998. Глава 5.
7. Налоги и налоговое право. Учеб. Пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика-Пресс», 1998. Глава 13.
8. НК РФ. Часть первая / Под общей ред. В.И. Слома. – М.: Статут, 1998. Главы 5, 14.
9. Пансков В.Г. налоги и налогообложение в РФ: Учебник для вузов. – М.: Книжный мир, 1999. Глава 2.
10. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2000. Глава 20.

12. ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Предоставление налогоплательщиком гарантий защиты их прав – необходимое условие демократичной налоговой системы. Налогообложение серьезно ограничивает право собственности гражданина, закрепленное **ст. 35 Конституции РФ**, 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**). В широком смысле под защитой прав налогоплательщиков следует понимать все юридические, идеологические, материальные гарантии, установленные в рамках налоговой системы государства и призванные обеспечить соразмерность ограничения прав конкретного налогоплательщика и интересов общества в целом. В узком смысле под защитой прав налогоплательщиков обычно понимается обращение в те или иные государственные органы для рассмотрения законности и обоснованности действий (бездействия) налоговых органов по отношению к данному налогоплательщику.

Основной способ защиты прав налогоплательщиков – обращение в налоговые или судебные органы в соответствии с правилами о подведомственности.

Защита прав налогоплательщиков в административном порядке

Административный способ защиты прав налогоплательщика заключается в разрешении возникших разногласий в рамках системы налоговых органов без передачи спора в суд.

В России налогоплательщик вправе обжаловать ненормативный акт налогового органа и действия (бездействие) их должностных лиц соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу. Подача жалобы возможна в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. В случае пропуска этого срока по уважительной причине срок подачи жалобы может быть восстановлен лицом, которому направлена жалоба (**ст. 139 НК РФ**).

Ст. 140 НК РФ устанавливает срок рассмотрения жалобы и принятия по ней решения в один месяц с момента получения жалобы соответствующим лицом. По итогам рассмотрения жалобы вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;

- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение.

По общему правилу подача жалобы не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случая, когда налоговый орган или должностное лицо, рассматривающее жалобу, приостанавливает их исполнение (ст. 141 НК РФ).

Преимущества административного способа разрешения разногласий с налоговыми органами:

- простота процедуры, позволяющая налогоплательщику самостоятельно защищать свои права, не пользуясь услугами юристов;
- быстрое рассмотрение жалобы;
- отсутствие необходимости уплаты пошлины;
- обжалование даже с отрицательным для налогоплательщика результатом позволяет ему лучше уяснить точку зрения налогового органа, и при обращении в суд налогоплательщик получает возможность более тщательно подготовиться к защите своей позиции.

Защита прав налогоплательщиков в судебном порядке

В **Постановлении от 17.12.96 № 20-П** Конституционный Суд РФ указал, что «налогоплательщику... гарантируется вытекающее из ст. 46 Конституции РФ право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц».

Право налогоплательщиков на судебное обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц закреплено также ст. 137-138 НК РФ. Такое обжалование производится юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями в арбитражный суд, а физическими лицами – непредпринимателями в суд общей юрисдикции.

Преимущества судебного способа разрешения конфликтов с налоговыми органами по сравнению с административным порядком состоят в следующем:

- относительная объективность рассмотрения спора, как следствие его рассмотрения вне рамок налогового ведомства;
- возможность (если позволяет существо иска) принятия судом мер по обеспечению исковых требований;
- детальная урегулированность всех стадий судопроизводства процессуальным законодательством;
- возможность (в зависимости от характера требований) получения исполнительного листа и принудительного исполнения решения суда.

Ниже приведены основные способы обжалования актов и действия (бездействия) налоговых органов в судебном порядке.

*Предъявление иска о признании недействительным
ненормативного акта налогового органа*

Предметом обжалования по таким искам является, как правило, решение (постановление) налогового органа о взыскании недоимки, пеней и штрафов, принятое по результатам налоговой проверки. Оно адресовано конкретному налогоплательщику и именно для него порождает правовые последствия, поэтому является ненормативным актом государственного органа, нарушающим, по мнению налогоплательщика (истца), его законные права и интересы.

Статус ненормативного акта имеют любые документы, принятые в отношении конкретных участников налоговых отношений и подписанные руководителем налогового органа или его заместителем. Но налогоплательщик, обжалующий такие документы, нередко сталкивается с необходимостью доказывания их существования и квалификации в качестве ненормативных актов.

*Предъявление иска о признании недействительным
нормативного акта налогового органа*

Налогоплательщик вправе обжаловать в суд нормативные акты налоговых органов, если считает, что они налагают на него дополнительные, не предусмотренные законодательством обязанности и выходят за рамки компетенции принявшего их органа.

Статья 138 НК РФ прямо устанавливает, что обжалование нормативных актов налоговых органов организациями и предпринимателями осуществляется в арбитражном суде. Поэтому нормативные акты налоговых органов обжалуют в суды общей юрисдикции только граждане, не являющиеся предпринимателями.

*Предъявление иска о признании незаконными действий
(бездействия) должностных лиц налогового органа*

Согласно **ст. 137 НК РФ** налогоплательщик вправе обжаловать в суд не только акты налоговых органов, но и действия (бездействие) их должностных лиц, которые, по мнению налогоплательщика, нарушают его права. Данная категория исков позволяет налогоплательщику защищать свое право, даже если нарушение этого права происходит вне связи с каким-либо актом налогового органа, - нормативным, ненормативным, имеющим форму решения или иного документа и т.д.

Следует иметь в виду, что результатом удовлетворения иска о признании незаконными действий (бездействия) может быть лишь констатация факта их незаконности и понуждение налогового органа к прекращению таких действий или бездействия, но не решение связанных с этим вопросов по существу.

Ответчиком по искам о признании незаконными действий (бездействия) является не виновное должностное лицо, а налоговый орган, поскольку его работники, уполномоченные совершать те или иные действия, совершают их от имени налогового органа, а не от своего собственного.

*Предъявление иска о признании
поручения не подлежащим исполнению*

Иски данного вида относятся к имущественным искам, что, как правило, влечет уплату большей по сравнению с указанными выше видами исков государственной пошлины при подаче иска в суд. Но в ситуации, когда формальное решение налогового органа по каким-либо причинам отсутствует, но на банковский счет налогоплательщика уже направлено инкассовое поручение, предъявление иска о признании поручения не подлежащим исполнению представляется наиболее удобной (а иногда и единственно возможной) формой защиты прав налогоплательщика.

*Предъявление иска о возврате из бюджета
излишне уплаченных или излишне взысканных
сумм налогов, пеней и штрафов*

Защита прав налогоплательщика путем предъявления подобных исков целесообразна в случаях, во-первых, когда нет ненормативного акта налогового органа, который повлек излишнюю уплату или взыскание сумм с налогоплательщика и который мог бы быть предметом обжалования, и, во-вторых, когда необходимо получение исполнительного документа, с помощью которого налогоплательщик мог бы добиться принудительного исполнения судебного решения о возврате сумм из бюджета.

*Предъявление иска о возмещении убытков, причиненных
действиями (бездействием) налоговых органов*

Возмещение убытков, причиненных налогоплательщику действиями (бездействием) налоговых органов, - это мера гражданско-правовой ответственности государства за деятельность своих органов, которая предусмотрена **ст. 16 НК РФ**. Взыскание убытков происходит в порядке искового производства путем предъявления имущественного иска.

Обращение в Конституционный Суд РФ

Согласно ст. 96-97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде РФ» граждане и их объединения вправе обратиться в КС РФ с жалобой о признании неконституционным закона или отдельных его положений, если:

- а) этим законом нарушены их права и свободы;
- б) этот закон применен или подлежит применению в конкретном деле.

Таким образом, налогоплательщик, который считает свои права нарушенными тем или иным налоговым законом, может обжаловать его в КС РФ лишь после предварительного обращения в суд общей юрисдикции или арбитражный суд и применения обжалуемых положений закона в его деле.

Список рекомендуемой литературы:

1. Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1995.
2. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.
3. Краткий комментарий к части первой НК РФ / Под ред. Э.М. Цыганкова. – М.: Спарк, 1998.
4. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика-Пресс», 1998.
5. НК РФ. Часть первая / Под общей ред. В.И. Слома. – М.: Статут, 1998.
6. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2000.