

Оглавление:

1. Бюджетный процесс	1
1.1 Понятие и принципы бюджетного процесса.....	1
1.2 Общие положения составления, рассмотрения и утверждения бюджетов	4
1.3 Составление, рассмотрение и утверждение федерального Бюджета.....	7
1.4 Исполнение бюджетов	11
1.5 Контроль за исполнением бюджетов. Отчет об исполнении бюджетов.....	17
1.6 Правовое регулирование государственных доходов. Понятие и система государственных доходов, основы их правового регулирования.....	21
2. Общие положения налогового права.....	26
2.1 Налоги, их понятие и роль.....	26
2.2 Налоговая система Российской Федерации. Порядок установления налоговых платежей	30
2.3 Налоговое право Российской Федерации, его источники.....	37
2.4 Налоговые правоотношения. Субъекты налогового права.....	39
2.5 Защита прав субъектов налоговых правоотношений	45
3. Налоги с физических лиц	50
§ 1. Общие положения	50
Подходный налог с физических лиц	51
Налог на имущество физических лиц.....	56
Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения	58
1. Принуждение в сфере применения и исполнения налогового законодательства	60
а) Общие вопросы	60
2. Основания ответственности за нарушение налогового законодательства	68
3. Финансовая ответственность а) Финансовые санкции	71

1. Бюджетный процесс

1.1 Понятие и принципы бюджетного процесса

Особенность бюджетов всех уровней — последовательное прохождение постоянно возобновляющихся одних и тех же стадий их формирования и исполнения в установленном законом порядке. Это обусловлено тем, что акт, издаваемый о бюджете того или иного уровня, действует в течение определенного периода времени, по окончании которого должен быть принят новый акт о конкретном бюджете на следующий период времени.

Формирование бюджетов включает в себя следующие **три стадии**: составление бюджетов, их рассмотрение и утверждение.

Исполнение бюджетов — это **четвертая стадия** прохождения бюджетов в их периодическом цикле. Заключительным этапом стадии исполнения бюджетов является составление и утверждение отчетов об исполнении бюджетов¹. Порядок составления, рассмотрения, утверждения и исполнения бюджетов устанавливается законодательством Российской Федерации, законодательством республик в составе РФ и иных субъектов РФ, решениями органов местного самоуправления. ,

Основные положения формирования бюджетов установлены Конституцией РФ, однако главными актами, регулирующими порядок формирования и исполнения бюджетов на территории России, являются Законы “Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РФ” и “Об основах бюджетных прав и прав по формированию и использованию внебюджетных фондов представительных и исполнительных органов государственной власти республик в составе Российской Федерации, автономной области, автономных округов, краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, органов местного самоуправления”. Кроме того, этот порядок в определенной мере регулируется Законом “О Совете Министров — Правительстве РФ”, Регламентами обеих палат Федерального Собрания РФ и некоторыми другими правовыми актами, принимаемыми на федеральном уровне.

На основе российского законодательства субъекты РФ и органы местного самоуправления принимают свои нормативные акты, регламентирующие порядок формирования и исполнения соответствующих бюджетов.

Деятельность по формированию и исполнению бюджетов представляет собой бюджетный процесс, понятие которого дается в Законе Российской Федерации “Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса”. Бюджетный процесс — это **регламентируемая законом деятельность органов государственной и местной власти по составлению, рассмотрению, утверждению и исполнению соответствующих бюджетов.**

Продолжительность всех стадий бюджетного процесса в Российской Федерации от начала составления бюджетов до утверждения отчетов об их исполнении занимает период более трех лет². Срок действия утвержденного бюджета называется *бюджетным годом*; в нашей стране он определен в 12 месяцев и совпадает с календарным годом (с 1 января по 31 декабря).

Впервые в дореволюционной России бюджетный год, равный календарному, был установлен Указом Петра I с 1 января 1700 г., что впоследствии было подтверждено постановлением СНК РСФСР от 23 декабря 1919 г. И лишь с 1922 г. по 1930 г. бюджетный год в России приравнивался к сельскохозяйственному (с 1 октября текущего года по 30 сентября следующего)³.

В основе бюджетного процесса лежат **принципы**, характерные для бюджетного устройства РФ: *единства, полноты, реальности, гласности и самостоятельности* всех бюджетов⁴.

Вместе с тем для бюджетного процесса характерны и некоторые другие принципы⁵. Так, распределение полномочий в бюджетном процессе основано на *принципе разграничения компетенции между органами представительной и исполнительной властей*. В соответствии с этим принципом составление и исполнение бюджетов относится к функциям органов исполнительной власти, а рассмотрение, утверждение и контроль за исполнением бюджетов — к функциям органов представительной власти.

Всем без исключения стадиям бюджетного процесса свойственен *принцип специализации бюджетных показателей*. Он выражается в конкретизации доходов бюджетной системы во источникам, а расходов — по целевому их направлению. Принцип специализации бюджетных показателей реализуется через бюджетную классификацию — систематизированную группировку доходов и расходов бюджетов по однородным признакам⁶. Бюджетная классификация оформляется специальным юридическим актом.

В Российской Федерации, согласно Закону “Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РФ”, используют

ся единые экономическая, функциональная (предметная), ведомственная и смешанная бюджетные классификации (ст. 12).

В настоящее время в процессе формирования и исполнения бюджетов произошли изменения: появились расходы, производимые на возвратной основе, предусмотрена консолидация в бюджете отдельных целевых и отраслевых внебюджетных фондов и т.д. Эти изменения не вписываются в старую бюджетную классификацию. Поэтому приказом Минфина РФ № 177 от 29 декабря 1994 г. с 1 января 1995 г. в Российской Федерации введена новая редакция бюджетной классификации, в которой учтены произошедшие изменения⁷.

Новая редакция структуры бюджетной классификации РФ включает в себя четыре блока: I. Доходы бюджета; II. Расходы бюджета; III. Финансирование бюджета; IV. Государственный долг. Существенные изменения произошли в классификации доходов бюджета. Они стали подразделяться на текущие и капитальные, а текущие, в свою очередь, подразделяются на налоговые и неналоговые.

Принципиально изменена и классификация расходов бюджета. Здесь следует отметить три особенности: во-первых, группировка бюджетных расходов по функциональному принципу, то есть исходя из основных функций государства; во-вторых, группировка бюджетных расходов по экономическому признаку, то есть расходы сведены в единые экономические категории, отражающие разграничение средств, направляемых на текущие и капитальные. расходы; в-третьих, группировка бюджетных расходов по ведомственному признаку, отражающему адресное распределение средств по конкретным федеральным министерствам, ведомствам и другим органам, получающим средства из федерального бюджета.

Группировка бюджетных средств по функциональному, экономическому и ведомственному признакам осуществляется на основе соответственно функциональной, экономической и ведомственной структур бюджетных расходов.

В соответствии с приказом Минфина РФ “О бюджетной классификации РФ” ведомственная классификация расходов бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов утверждается в соответствии с законодательством субъектов РФ и решениями органом местного самоуправления. Новая

редакция бюджетной классификации РФ легла в основу нового законопроекта РФ “О составе и структуре бюджетной классификации Российской Федерации”.

Бюджетная классификация имеет важное организующее и юридическое значение. С одной стороны, ее применение обеспечивает четкую организацию работы органов власти по формированию и исполнению бюджетов всех уровней; упрощает осуществление контроля за своевременностью и полнотой поступления бюджетных средств и их использованием по целевому назначению; создает условия для объединения бюджетов в консолидированные бюджеты соответствующих территорий;

облегчает экономический анализ бюджетных показателей и т.д. С другой стороны, в бюджетной классификации выражена правовая организация бюджетов, поскольку, как уже указывалось, она является юридическим актом, лежащим в основе составления и исполнения бюджетов. Составленная на основе бюджетной классификации *роспись доходов и расходов* устанавливает конкретные рамки полномочий соответствующих субъектов по формированию и использованию бюджетных средств.

Для бюджетного процесса характерен и *принцип ежегодное -ти*, выражающийся в ежегодном повторении его стадий. Разработка и принятие бюджетов на больший или меньший период времени не нарушает принципа ежегодности бюджета и бюджетного процесса, так как годовые бюджеты принимаются в любом случае⁸.

1.2 Общие положения составления, рассмотрения и утверждения бюджетов

Несмотря на то, что каждый субъект Российской Федерации и органы местного самоуправления формируют и исполняют свои бюджеты самостоятельно, это не исключает наличия процессуальных юридических норм, устанавливающих *общие положения порядка составления, рассмотрения и утверждения бюджетов* независимо от их уровня. Эти общие положения закреплены в бюджетном законодательстве Российской Федерации и состоят в следующем.

1. Составление бюджетов производится в соответствии с прогнозом и программами социально-экономического развития территорий. Это означает, что до составления проектов бюджетов разрабатываются планы, прогнозы развития национально-государственных и административно-территориальных образований и соответствующие целевые программы. На основе этих разработок исполнительные органы власти вносят предложения в представительные органы власти о доходах и расходах проекта соответствующего бюджета, а также представляют информацию, о прогнозируемом консолидированном бюджете и минимальных бюджетах нижестоящего территориального уровня в представительный орган власти в порядке и в сроки, установленные этим представительным органом власти.

2. Правительство Российской Федерации организует работу по доведению до органов представительной и исполнительной властей субъектов Российской Федерации включая города Москву и Санкт-Петербург не позднее чем за семь месяцев до начала финансового года инструктивного письма об особенностях составления расчетов к проектам бюджетов на предстоящий финансовый год, в том числе о централизованно установленных социальных и финансовых нормах и нормативах (минимальных).

Соответственно исполнительные органы власти субъектов Российской Федерации в сроки, установленные их представительными органами власти, доводят до представительных и исполнительных органов власти нижестоящего уровня соответствующие указания по разработке проектов их бюджетов, в том числе социальные нормы и нормативы, включая нормы и нормативы, утвержденные вышестоящим органом представительной власти.

В случае несбалансированности доходов и минимально необходимых расходов бюджетов национально-государственных и административно-территориальных образований их органы исполнительной власти представляют в соответствующий вышестоящий орган исполнительной власти в установленные сроки необходимые расчеты для обоснования размеров нормативов отчислений от регулирующих доходов, дотаций, субвенций, перечня доходов и расходов, подлежащих передаче из вышестоящих бюджетов, а также данные об изменении состава объектов, подлежащих бюджетному финансированию.

3. В основе составления проектов бюджетов национально-государственных и административно-территориальных образований лежат:

- проектируемые нормативы (проценты) отчислений от регулирующих доходов и принятые в их расчет суммы контингентов этих доходов;
- показатели дотаций и субвенций, намечаемые к предоставлению из соответствующего вышестоящего бюджета, и их целевое назначение;
- перечень и фиксированные доли (в процентах) доходов, закрепленных за бюджетами соответствующих национально-территориальных образований, обеспечивающих не менее 70% уровня доходной части их минимальных бюджетов;
- перечень расходов, передаваемых из вышестоящего бюджета.

Доведение указанных показателей до представительных и исполнительных органов власти субъектов РФ организует Правительство РФ не позднее чем за четыре с половиной месяца до начала финансового года. В свою очередь, исполнительные органы субъектов РФ в сроки, установленные соответствующими органами представительной власти, доводят эти показатели до органов исполнительной и представительной властей нижестоящей территории.

4. Органы исполнительной власти тщательно анализируют показатели, доведенные до них вышестоящими органами. При этом они могут вносить свои предложения по изменению и уточнению этих показателей.

Рассмотрение предложений по изменению и уточнению показателей проектов бюджетов первоначально производится в соответствующем вышестоящем органе исполнительной власти. В случае отклонения (полностью или частично) таких предложений вышестоящий орган исполнительной власти должен совместно с заинтересованным органом исполнительной власти составить протокол об имеющихся разногласиях. В протоколе необходимо отразить как обоснование предложений по изменению и уточнению показателей, так и обоснование отказа произвести такие изменения либо уточнения.

В дальнейшем для рассмотрения возникших в связи с отказом разногласий представительные органы власти на паритетных началах образуют согласительную комиссию. Результаты рассмотрения согласительной комиссии должны быть доведены в установленные сроки до сведения соответствующих вышестоящего и нижестоящего органов представительной власти. Окончательное решение принимается соответствующим вышестоящим органом представительной власти.

5. На основании разработанных планов и прогнозов развития территорий и целевых программ органы исполнительной власти вносят в соответствующие органы представительной власти предложения о постатейном санкционировании бюджетных расходов. Одновременно представляются расчеты по определению доходов бюджетов.

Рассмотрение предложений в соответствующем органе представительной власти обязательно включает в себя их всестороннее изучение в его комиссиях и комитетах на предмет целесообразности, необходимости, актуальности расходов, а также финансовой и материальной возможности их осуществления.

Решения органов представительной власти о санкционировании бюджетных расходов являются основанием для выделения бюджетных ассигнований.

После внесения всех уточнений в проект бюджета органы исполнительной власти представляют его в соответствующий орган представительной власти для утверждения.

6. Утверждение бюджетов осуществляется постатейно. Ассигнования на финансирование деятельности органов представительной власти, аппарата исполнительной власти и судебной власти включаются в бюджеты соответствующего уровня в качестве самостоятельных статей расходов.

Составление, рассмотрение и утверждение бюджетов должно производиться в соответствии с используемыми бюджетными классификациями. При этом при постатейном рассмотрении и утверждении расходной части соответствующего бюджета в составе статей

функциональной классификации обязательно выделяются части расходов текущего (оперативного) и капитального (инвестиционного) характера, утверждаемые отдельно. Они составляют соответственно бюджет текущих расходов и расходы бюджета развития.

7. Практическую работу по составлению проектов бюджетов осуществляют соответствующие финансовые органы.

8. Принятые бюджеты оформляются на уровне Российской Федерации и ее субъектов — законами; на уровне местного самоуправления — решениями соответствующих органов.

Законы и решения о соответствующих бюджетах подлежат опубликованию.

9. Одновременно с составлением, рассмотрением и утверждением бюджетов национально-государственных и административно-территориальных образований составляются и анализируются консолидированные бюджеты соответствующих территорий.

1.3 Составление, рассмотрение и утверждение федерального Бюджета

Решение о начале работы над составлением проекта федерального бюджета Российской Федерации принимает Президент РФ за 1¹ месяцев до начала соответствующего финансового

(бюджетного) года. На основании решения Президента РФ Правительство организует всю последующую работу по составлению проекта федерального бюджета РФ. В своем постановлении Правительство РФ определяет порядок и сроки разработки бюджетной системы РФ в целом на соответствующий финансовый год.

Министерство финансов РФ обеспечивает методическое руководство и координацию работы министерств и ведомств РФ, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации и административно-территориальных образований по составлению проектов соответствующих бюджетов и бюджетного послания Президента РФ.

Составление проекта федерального бюджета РФ проходит несколько этапов. На первом этапе производятся разработка прогноза социально-экономического развития Российской Федерации; составление сводного баланса финансовых ресурсов;

определение основных направлений бюджетной политики; расчет контрольных цифр проекта федерального бюджета на соответствующий период.

Министерства и ведомства РФ, государственные организации на основе доведенных до них прогнозов общеэкономических показателей представляют в Министерство финансов РФ и в Министерство экономики РФ расчеты и обоснования проектируемых на соответствующий период расходов на содержание учреждений и организаций, финансируемых ,из

федерального бюджета РФ, и на осуществление целевых комплексных программ. Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации в установленные сроки должны представить в Министерство финансов РФ свои запросы и обоснования для получения в планируемом бюджетном периоде субвенций из федерального бюджета РФ.

Первый этап работы по составлению проекта федерального бюджета РФ занимает три месяца.

На втором этапе, который длится следующие четыре месяца, Министерство финансов РФ анализирует все представленные показатели и разрабатывает на их основе контрольные цифры проекта федерального бюджета РФ. Эти контрольные цифры вместе с показателями социально-экономического развития Российской Федерации передаются Министерством финансов РФ территориальным органам исполнительной власти для их детальной проработки и согласования. При этом территориальные органы могут вносить свои предложения по корректировке

у?.

представленных им показателей проекта бюджета исходя из интересов своих территорий.

На третьем этапе, занимающем последующие два месяца, Правительство Российской Федерации готовит проект бюджетного послания.

Бюджетное послание *содержит*:

- а) основные показатели социально-экономического развития Российской Федерации на соответствующий период;
- б) сводный финансовый баланс по территории РФ;
- в) основные направления бюджетной политики РФ;
- г) сведения о государственных доходах на территории РФ;
- д) проект федерального бюджета РФ;
- е) проект консолидированного бюджета РФ;
- ж) оценку исполнения бюджетов предшествующего и текущего финансовых (бюджетных) годов⁹.

Сведения, необходимые для составления проекта бюджетного послания, представляются в Министерство финансов РФ органами исполнительной власти субъектов Федерации, Государственным комитетом РФ по статистике, Министерством экономики РФ и другими федеральными министерствами и ведомствами.

Составленный проект бюджетного послания передается Правительством РФ Президенту Российской Федерации. Президент РФ в начале апреля года, предшествующего соответствующему финансовому году, выступает с бюджетным посланием на заседании Государственной Думы, в функции которой входит принятие федеральных законов¹⁰. Одновременно принимаются меры к опубликованию бюджетного послания в печати.

Бюджетное послание может быть заслушано на совместном заседании Совета Федерации и Государственной Думы".

После выступления Президента РФ с бюджетным посланием начинается рассмотрение проекта федерального бюджета РФ Государственной Думой. Согласно ст. 114 Конституции РФ проект федерального бюджета представляется Государственной Думе Правительством РФ.

Вначале проект федерального бюджета рассматривают комитеты и комиссии, образуемые Государственной Думой, и выносят по нему свои заключения, которые представляются в Комиссию Государственной Думы по бюджету, планам, налогам и ценам. Эта Комиссия обобщает заключения других комиссий и составляет заключение по проекту федерального бюджета, которое представляется на заседании Государственной Думы.

На заседании Государственной Думы заслушивается постатейно заключение Комиссии по бюджету, планам, налогам и ценам и проводится дискуссия по основным направлениям бюджетной политики.

По результатам обсуждения Государственная Дума принимает *постановление о санкционировании* доходной части бюджета и бюджетных ассигнований. Бюджетные расходы санкционируются в соответствии со статьями функциональной бюджетной классификации. Постановление Государственной Думы о санкционировании федерального бюджета может содержать разрешение о выделении ассигнований как на предстоящий финансовый год, так и на более длительный (двух-трехлетний) период для выполнения соответствующих программ.

Законопроекты, требующие внесения изменений (увеличения или уменьшения) в размеры бюджетных расходов, в обязательном порядке должны быть рассмотрены в процессе санкционирования бюджетных расходов. В случае несанкционирования соответствующих бюджетных расходов вступление законов в действие в части выделения ассигнований откладывается до санкционирования этих расходов в следующем финансовом году.

На основании постановления Государственной Думы о санкционировании бюджетных расходов Президент РФ организует доработку и уточнение проекта федерального бюджета. Уточненный проект вновь представляется в Государственную Думу для его рассмотрения, вначале — в ее комитетах и комиссиях с подготовкой сводного заключения комиссией по бюджету, планам, налогам и ценам, а затем на заседании Государственной Думы. В сводном заключении по проекту бюджета, составленном Комиссией по бюджету, планам, налогам и ценам, содержатся показатели как по основным его характеристикам, так и по отдельным статьям. К основным характеристикам проекта бюджета относятся: верхний предел объема ассигнований бюджета текущих расходов и бюджета развития (расходная часть) и пределы несбалансированности бюджета (излишек или дефицит в форме абсолютной величины или процентной доли от прогнозируемых доходов).

На заседании Государственной Думы с докладом о бюджете выступает Президент РФ или по его поручению иное должностное лицо. С содокладом, как правило, выступает Председатель Комиссии по бюджету, планам, налогам и ценам.

После обсуждения проекта бюджета на заседании Государственной Думы начинается его утверждение. Вначале утвер

ждаются основные характеристики проекта бюджета, а после этого — бюджетные ассигнования по статьям в соответствии с функциональной бюджетной классификацией. В рамках утверждаемых бюджетных статей данной классификации любой вид ассигнований на сумму, равную или превышающую 1 млрд. руб., должен быть выделен отдельной строкой.

В качестве самостоятельной статьи бюджета включаются ассигнования на финансирование деятельности органов государственной власти (законодательной и исполнительной), судебной власти и органов прокуратуры. Решения об утверждении основных характеристик бюджета и по статьям функциональной классификации принимаются простым большинством голосов. На голосование выносятся предложения по конкретным размерам ассигнований, содержащиеся в окончательном варианте проекта федерального бюджета, представленном Правительством РФ.

Принятый Государственной Думой федеральный бюджет оформляется законом. Закон о федеральном бюджете, принятый Государственной Думой, должен быть в обязательном порядке в течение пяти дней передан для рассмотрения и одобрения в Совет Федерации.

В течение четырнадцати дней Совет Федерации должен рассмотреть принятый Закон о федеральном бюджете и либо одобрить его, либо отклонить. Данный срок имеет не только чисто процессуальное, но и юридическое значение: Конституцией РФ предусмотрено, что закон считается одобренным Советом Федерации, если за него проголосовало более половины от общего числа членов этой палаты либо если в течение четырнадцати дней он не был рассмотрен (ст. 105).

В случае отклонения Закона о федеральном бюджете Советом Федерации палаты могут на паритетных началах образовать согласительную комиссию для преодоления возникших разногласий, после чего закон подлежит повторному рассмотрению Государственной Думой.

При повторном рассмотрении Государственной Думой Закона о федеральном бюджете, независимо от ее согласия или несогласия с решением по нему Совета Федерации, закон будет считаться принятым, если за него проголосовало не менее двух третей от общего числа депутатов Государственной Думы.

В случае неутверждения Государственной Думой отдельных статей федерального бюджета до первого декабря года, предшествующего финансовому, Правительство РФ имеет право

расходовать средства по ним в размере 1/12 объема предыдущего года в течение каждого месяца вплоть до утверждения ассигнований по этим статьям Государственной Думой. При этом объем бюджетных ассигнований, израсходованных Правительством РФ по неутвержденным статьям федерального бюджета, не может превышать 25% годовых ассигнований по данной статье за предшествующий финансовый год.

Принятый Государственной Думой Закон о федеральном бюджете в течение пяти дней направляется Президенту РФ для подписания и обнародования. Президент РФ в течение четырнадцати дней либо подписывает и обнародует закон, либо отклоняет его и передает Федеральному Собранию — парламенту РФ — для повторного рассмотрения.

Отклоненный Президентом РФ Закон о федеральном бюджете вновь рассматривается Государственной Думой и Советом Федерации в установленном Конституцией РФ порядке. Если при повторном рассмотрении Закон о федеральном бюджете будет одобрен в ранее принятой редакции большинством не менее двух третей голосов от общего числа членов Совета Федерации и депутатов Государственной Думы, он подлежит подписанию Президентом РФ в течение семи дней и обнародованию.

1.4 Исполнение бюджетов

Исполнение бюджета является последней стадией бюджетного процесса и представляет собой практическую реализацию бюджета по всем предусмотренным показателям его доходной и расходной частей. В соответствии с бюджетным законодательством **исполнение бюджетов относится к функциям исполнительных органов** соответствующего уровня¹².

Порядок исполнения бюджетов устанавливается Правительством РФ по согласованию с Советом Министров республик в составе РФ, администрацией других субъектов РФ и местной администрацией. Эти же органы и обеспечивают исполнение соответствующего бюджета.

В процессе исполнения бюджетов Правительство Российской Федерации, правительства (администрации) субъектов РФ и местная администрация при необходимости могут вносить изменения по доходам и расходам соответствующего бюджета в пределах утвержденных ассигнований по статьям функциональной бюджетной классификации.

В исполнении бюджетов в той или иной мере принимают участие абсолютно все государственные и муниципальные органы представительной и исполнительной властей, включая министерства, ведомства, отраслевые органы управления, предприятия, учреждения и иные организации.

Однако в большей мере непосредственное исполнение бюджетов осуществляется органами налоговой службы, соответствующими

финансовыми органами и кредитными учреждениями. Так, *органы налоговой службы* обеспечивают исполнение бюджетов по их доходной части. Налоговые инспекции осуществляют контроль за правильностью исчисления налоговых и неналоговых платежей, полнотой и своевременностью их перечисления в соответствующий бюджет. Для осуществления контрольных функций органы налоговой службы наделены соответствующими правами и обязанностями¹³.

Важная роль в исполнении бюджетов принадлежит *финансовым органам*, которые осуществляют практическую работу по составлению и исполнению бюджетов. Так, Министерство финансов РФ обеспечивает в установленном порядке исполнение федерального бюджета; осуществляет в соответствии с законодательством РФ корректировку бюджетных показателей; осуществляет контроль за исполнением федерального бюджета и целевым использованием средств федерального бюджета, выделяемых предприятиям и иным-организациям; составляет отчет об исполнении федерального бюджета и консолидированного бюджета РФ и представляет его Правительству РФ. При осуществлении своих функций Министерство финансов РФ имеет право получать от федеральных органов исполнительной власти и органов исполнительной власти субъектов РФ, иных федеральных органов материалы для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета, бухгалтерские отчеты и балансы, а также другие документы, необходимые для осуществления финансирования расходов из федерального бюджета.

Министерство финансов РФ имеет право получать от предприятий, учреждений и других организаций независимо от их организационно-правовых форм и подчиненности материалы, связанные с использованием средств федерального бюджета. При нарушении ими финансовой дисциплины по использованию средств федерального бюджета Министерство финансов РФ может ограничивать, а при необходимости и приостанавливать финансирование из федерального бюджета таких организаций¹⁴.

Аналогичные функции осуществляют финансовые органы субъектов РФ и органов местного самоуправления в отношении подведомственных бюджетов".

В исполнении федерального бюджета существенная роль принадлежит *федеральному казначейству*. Этот орган был создан по Указу Президента Российской Федерации от 8 декабря 1992 г.¹⁶; его деятельность урегулирована Положением о федеральном казначействе Российской Федерации¹⁷. В соответствии с указанными актами основными задачами органов казначейства являются организация, осуществление и контроль за исполнением федерального бюджета, управление доходами и расходами этого бюджета на счетах казначейства в банках, исходя из принципа единства кассы.

Осуществляя эти задачи, Главное управление федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации:

- организует бюджетное и финансовое исполнение федерального бюджета, исходя из принципа единства кассы;

- доводит до территориальных органов федерального казначейства размеры ассигнований из федерального бюджета по обслуживаемым этими органами территориям РФ;

- ведет сводный реестр распорядителей средств федерального бюджета;

- организует распределение в установленных размерах доходов между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ, а также передачу в местные бюджеты отчислений от поступлений по государственным налогам и доходам;

- организует и осуществляет краткосрочное прогнозирование и кассовое планирование средств федерального бюджета;

- организует и осуществляет сводный систематический, полный и стандартизированный учет операций по движению средств федерального бюджета;

- представляет высшим органам государственной власти и управления Российской Федерации отчетность о финансовых операциях Правительства РФ, результатах исполнения федерального бюджета и состоянии бюджетной системы РФ;

- выполняет иные функции.

В своей деятельности по исполнению федерального бюджета Главное управление федерального казначейства взаимодействует с Центральным банком РФ, Государственной налоговой службой РФ, **иными** центральными органами государственной власти и управления Российской Федерации.

В рамках своих полномочий функции по исполнению федерального бюджета осуществляют и территориальные органы федерального казначейства".

Составной частью исполнения бюджетов является *кассовое исполнение бюджетов*, осуществление которого в соответствии с Законом "Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в Российской Федерации" возложено на *банковскую систему*".

В основе кассового исполнения бюджета лежат *принцип единства кассы* и конституционные положения о разграничении бюджетных полномочий между Федерацией, субъектами РФ и органами местного самоуправления по формированию и исполнению соответствующих бюджетов.

Кассовое исполнение бюджета в соответствии с принципом единства кассы означает, что все доходы каждого бюджета концентрируются в одном кассовом учреждении, исполняющем данный бюджет. Из этого же кассового учреждения в установленном порядке осуществляется и выдача денежных средств всем организациям, финансирующимся из данного бюджета.

Бюджетное законодательство закрепляет, что Центральный банк РФ, его учреждения на местах, а при их отсутствии по согласованию с соответствующим органом представительной власти — любые другие банки ведут счета и являются кассирами соответствующих органов исполнительной власти. Однако помимо банков в кассовом исполнении бюджетов принимают участие и другие кредитные учреждения, входящие в банковскую систему²⁰, а также органы федерального казначейства.

Законом РФ «О Центральном банке РФ» в редакции Закона от 26 апреля 1995 года определены взаимоотношения Банка России с органами государственной власти и органами местного самоуправления, в том числе по вопросам, связанным с исполнением бюджетов. Так, Законом предусмотрено, что Банк России не вправе предоставлять Правительству РФ кредиты на покрытие бюджетного дефицита, а также покупать государственные ценные бумаги при их первичном размещении, если это не предусмотрено Законом о федеральном бюджете.

Что касается этих же отношений с субъектами РФ и органами местного самоуправления, то Закон содержит прямой запрет на предоставление кредитов указанным субъектам для покрытия бюджетного дефицита по их бюджетам.

В Банке России хранятся средства федерального бюджета и государственных внебюджетных фондов, если иное не установлено федеральным законодательством.

Все операции с федеральным бюджетом и государственными внебюджетными фондами, с бюджетами субъектов РФ и местными бюджетами Банк России осуществляет без взимания комиссионного вознаграждения.

Главным документом, на основании которого осуществляется исполнение бюджетов, является *бюджетная роспись*, то есть распределение доходов и расходов бюджетов в соответствии с бюджетными классификациями. Бюджетная роспись составляется финансовыми органами и утверждается органом представительной власти вместе с бюджетом соответствующего уровня.

Исполнение бюджетов осуществляется по их доходной и расходной частям. Доходная часть бюджетов исполняется за счет налоговых и неналоговых поступлений от юридических и физических лиц. Причем юридические лица самостоятельно исчисляют суммы причитающихся платежей и перечисляют их в безналичном порядке со своего счета на счет соответствующего бюджета.

Исполнение доходной части бюджетов за счет поступлений от физических лиц осуществляется как через исчисление и удержание из заработной платы **сумм** по отдельным платежам предприятиями и учреждениями по месту работы физического лица, так и посредством уплаты платежей непосредственно самими физическими лицами в установленном законом

порядке (например, на основании платежного извещения налоговой инспекции).

Зачисление сумм, поступающих на счет конкретного бюджета, кредитные учреждения осуществляют на основании действующего законодательства и указаний финансовых органов.

Исполнение расходной части бюджетов связано с использованием бюджетных средств. **Средства, выделяемые из бюджета в процессе его исполнения для финансирования тех или иных расходов, называются бюджетными кредитами.**

Бюджетные кредиты выделяются (предоставляются) министерствам, ведомствам, отделам и управлениям, предприятиям, учреждениям и иным организациям. Размер предоставляемых бюджетных кредитов соответствует объему ассигнований, предусмотренных в соответствующем бюджете для финансирования расходов учреждений и иных организаций.

Бюджетные кредиты поступают в распоряжение соответствующих руководителей учреждений и иных организаций, называемых распорядителями бюджетных кредитов.

Распорядители бюджетных кредитов — это должностные лица, которым законодательством предоставлено право распоряжаться денежными средствами, выделенными из бюджета. К

ним относятся первые руководители (и некоторые их заместители) бюджетных учреждений, государственных и муниципальных предприятий, руководители других организаций²¹.

Распорядители бюджетных кредитов подразделяются на **главных и нижестоящих** распорядителей кредитов.

К главным распорядителям бюджетных кредитов относятся:

по *федеральному бюджету* — министры и руководители ведомств Российской Федерации; по *бюджетом субъектов РФ* — министры и руководители ведомств республик в составе РФ, руководители отраслевых отделов и управлений других субъектов РФ; по *местным бюджетом* — руководители отраслевых отделов и управлений при местной администрации, а по сельским и поселковым бюджетам — главы администраций соответствующей территории.

Главные распорядители бюджетных кредитов имеют право:

использовать открытые в их распоряжение бюджетные кредиты на содержание аппарата управления соответствующего министерства, ведомства, управления и т.п., на проведение централизованных мероприятий; распределять открытые кредиты между подведомственными учреждениями; переводить кредиты со своих счетов на счета нижестоящих распорядителей бюджетных кредитов; другие права в рамках своих полномочий.

Нижестоящие распорядители подразделяются на две группы. В первую группу входят *руководители учреждений и организаций, получающие*

бюджетные кредиты от главных распорядителей кредитов на расходы возглавляемого ими учреждения (организации) и для распределения таких кредитов между подведомственными учреждениями и иными организациями. К ним относятся руководители отделов и управлений министерств и ведомств РФ и республик в составе РФ, руководители иных промежуточных звеньев и организаций, например трестов.

Вторую группу нижестоящих распорядителей бюджетных кредитов составляют *руководители конкретных учреждений, иных организаций, имеющих самостоятельные сметы* ^получающих бюджетные кредиты от вышестоящих распорядителей кредитов (распорядителей кредитов первой группы, нижестоящих распорядителей кредитов) для их использования на нужды данного учреждения (организации). К ним относятся, например, ректор вуза, главный врач больницы и т.п.

Распорядители бюджетных кредитов всех уровней должны использовать выделенные им бюджетные средства строго по целевому назначению и в пределах утвержденных смет. За допущенные нарушения в использовании бюджетных средств распорядители бюджетных кредитов несут ответственность, предусмотренную российским законодательством.

Функционирование бюджетов как самостоятельных звеньев бюджетной системы предполагает их взаимную ответственность в процессе исполнения. Так, согласно бюджетному законодательству РФ, если в ходе исполнения бюджета вышестоящим органом власти в пределах компетенции принимается решение, приводящее к уменьшению доходов или увеличению расходов бюджетов нижестоящего территориального уровня, то недостающие в связи с этим для сбалансирования минимального бюджета средства компенсируются этим вышестоящим органом власти за счет средств соответствующего бюджета.

В случае же принятия органом власти решения с нарушением своей компетенции, которым причиняется материальный ущерб бюджету вышестоящего или нижестоящего территориального уровня, то этот ущерб должен быть возмещен органом власти, принявшим такое решение, за-счет подведомственного бюджета. Исполнение бюджетов заканчивается заключением бюджетов и составлением отчетов об их исполнении.

Заключение бюджета выражается в закрытии счетов, по которым осуществляется исполнение доходной и расходной частей данного бюджета. Заключение бюджета происходит 31 декабря, после которого никакие выплаты из заключенного бюджета не производятся, равно как и не производятся зачисления бюджетных доходов на его счета. Исключением являются операции по обязательствам, принятым в рамках исполнения бюджета, на завершение которых законодательством предусмотрен дополнительный льготный период, равный одному месяцу²².

1.5 Контроль за исполнением бюджетов. Отчет об исполнении бюджетов

Исполнение бюджетов любого уровня находится под постоянным контролем органов власти. Порядок и организационные формы осуществления контроля за исполнением бюджета определяются соответствующими органами представительной власти в положении о бюджетном процессе на территории данного национально-государственного или административно-террито

риального образования²³. Органы исполнительной власти осуществляют контроль за использованием предприятиями, учреждениями и иными организациями выделенных им бюджетных ассигнований.

Бюджетное законодательство России запрещает вмешательство вышестоящих органов в бюджетную деятельность нижестоящих территорий. Вместе с тем в определенных случаях закон допускает возможность осуществления контроля со стороны вышестоящих органов за исполнением нижестоящих бюджетов. Так, вышестоящие органы исполнительной власти контролируют использование субвенций, выделенных бюджетам нижестоящего территориального уровня. И в случае их использования не по целевому назначению либо неиспользования в установленные сроки субсидирование прекращается, а выделенные средства подлежат возврату в бюджет, из которого они были получены.

Контрольные полномочия органов исполнительной власти неразрывно связаны с их функцией по исполнению бюджета, т.е. они контролируют бюджет, исполняя его.

Иное содержание имеет контроль за исполнением бюджета со стороны органов представительной власти. Эти органы не осуществляют исполнения бюджета, они лишь контролируют его исполнение. Поэтому функция контроля за исполнением бюджета законодательно закреплена именно за органами представительной власти²⁴.

Полномочия органов представительной власти по контролю за исполнением бюджета можно подразделить на две группы:

во-первых, это полномочия по организации контроля, а во-вторых — собственно контрольные полномочия.

К первой группе относятся полномочия по определению организационных форм контроля; установлению порядка и сроков представления соответствующими органами исполнительной власти информации по исполнению бюджета; организации аудиторской проверки исполнения бюджета.

Ко второй группе, как уже указывалось, относятся собственно контрольные полномочия: непосредственный контроль хода исполнения бюджета самими органами представительной власти. С этой целью представительный орган власти и его постоянные комиссии и комитеты в процессе исполнения бюджета вправе потребовать от соответствующего

органа исполнительной власти, его финансовых и других органов управления любую информацию, связанную с исполнением бюджета.

Требование органов представительной власти о предоставлении им необходимых сведений по исполнению бюджета для органов исполнительной власти и других органов является обязательным для выполнения.

Представленные сведения и информация тщательно анализируются, обсуждаются, после чего органами представительной власти принимаются по ним соответствующие решения, вплоть до введения механизма секвестра на утвержденные бюджетные расходы.

Кроме того, представительные органы власти в необходимых случаях вправе давать соответствующим органам исполнительной власти поручение о срочном внесении отдельных изменений доходной и расходной частей бюджета с последующим утверждением этих изменений представительным органом власти.

В целях повышения эффективности контроля за исполнением бюджета органы представительной власти могут образовывать в своей структуре специальные органы, осуществляющие эту контрольную функцию

Так, ст. 101 Конституции РФ предусматривает образование Советом Федерации и Государственной Думой Счетной палаты, предназначенной для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета. Деятельность Счетной палаты регламентируется специальным Законом Российской Федерации “О Счетной палате Российской Федерации” от 11 января 1995 г.²⁵ Аналогичные органы могут образовывать и органы представительной власти других уровней.

В процессе исполнения федерального бюджета Счетная палата контролирует полноту и своевременность денежных поступлений, фактическое расходование бюджетных ассигнований в сравнении с законодательно утвержденными показателями федерального бюджета, выявляет отклонения и нарушения, проводит анализ таких нарушений и вносит предложения по их устранению.

Счетная палата ежеквартально по установленной форме представляет Федеральному Собранию РФ оперативный отчет о ходе исполнения федерального бюджета, в котором отражены фактические данные о формировании доходов и произведенных расходах за истекший период.

Бюджетное законодательство предусматривает возможность принятия органами представительной власти решения о привлечении аудитора для проведения проверки исполнения бюджета исполнительными органами власти.

В ходе осуществления контроля за исполнением бюджетов к нарушителям бюджетных обязательств уполномоченными органами могут применяться санкции. Так, Законом РФ “О федеральном бюджете на 1995 г.” Правительству РФ предоставлено право в случаях нарушения отдельными

субъектами РФ установленного Законом порядка зачисления налогов и иных доходов в федеральный бюджет применять к ним такие санкции, как:

приостановление финансирования из федерального бюджета федеральных программ и мероприятий, осуществляемых на территории соответствующих субъектов РФ; прекращение выдачи лицензий на экспорт; приостановление поставки продукции, поступающей в централизованном порядке за счет государственных ресурсов, и некоторые иные санкции (ст. 32).

В конце финансового (бюджетного) года после заключения бюджета начинается работа по составлению отчета об исполнении бюджета.

Составление, рассмотрение и утверждение отчета об исполнении бюджета осуществляются в соответствии с установленным порядком, который регламентируется бюджетным законодательством Российской Федерации, а также законодательством субъектов РФ и решениями органов местного самоуправления.

Организация составления отчета об исполнении бюджета возлагается на соответствующее Правительство либо администрацию территории. Непосредственно составлением отчетов об исполнении бюджетов занимаются финансовые органы.

Составление отчета об исполнении бюджета начинается с принятия соответственно Правительством РФ, Советом Министров республик в составе РФ или главой администрации соответствующей территории решения, адресованного всем органам, организациям и распорядителям кредитов, имеющим отношение к исполнению данного бюджета, о необходимости представить сведения по исполнению бюджета в финансовый орган соответствующей территории. Финансовые органы на основе представленных им отчетных данных и своих сведений по учету операций, связанных с поступлением и использованием бюджетных средств, составляют проект отчета об исполнении бюджета.

Законодательством предусмотрено, что отчеты об исполнении бюджетов должны составляться по всем основным показателям доходов и расходов соответствующих бюджетов с необходимым анализом их исполнения, в том числе по обеспечению уровня закрепленных доходов²⁶.

Составленный финансовыми органами проект отчета об исполнении бюджета передается соответствующим органам исполнительной власти для их рассмотрения и представления в органы представительной власти. Например, составленный Министерством финансов РФ проект отчета об исполнении федерального бюджета передается Правительству РФ, которое, в свою очередь, после его рассмотрения представляет этот проект Государственной Думе. В органах представительной власти проект отчета об исполнении бюджета первоначально рассматривается в их постоянных комиссиях и комитетах, которые составляют по проекту отчета свое заключение. После рассмотрения проекта отчета об исполнении бюджета в

постоянных комитетах и комиссиях он рассматривается непосредственно на заседаниях представительных органов власти.

Бюджетное законодательство регламентирует сроки рассмотрения проекта отчета об исполнении бюджета органами представительной власти разного уровня²⁷.

Так, на уровне районов в городе, сел и поселков этот срок должен быть не позднее первого марта года, следующего за отчетным. На уровне районов и городов — не позднее первого апреля года, следующего за отчетным. На уровне субъектов РФ, городов Москвы и Санкт-Петербурга — не позднее первого мая года, следующего за отчетным.

Отчетный доклад и отчет об исполнении федерального бюджета за прошедший финансовый год Правительство РФ должно ежегодно представлять Государственной Думе для его рассмотрения и принятия в мае года, следующего за отчетным.

Указанные выше сроки могут быть конкретизированы соответствующим органом представительной власти в положении о бюджетном процессе по данной территории.

Представительные органы власти по результатам своего рассмотрения принимают акты об утверждении либо неутверждении указанных отчетов.

Утверждение проекта отчета об исполнении бюджета оформляется постановлениями (на федеральном уровне и уровне субъектов РФ) либо решениями органов местного самоуправления.

В постановлении (решении) об исполнении бюджета в обязательном порядке отражаются:

- показатели исполнения бюджета по общей сумме доходов и по общей сумме расходов соответствующего бюджета;
- статьи доходов и расходов, по которым бюджет не был исполнен; суммы и причины этого неисполнения;
- показатель увеличения либо снижения бюджетного дефицита относительно его предельной утвержденной суммы;
- показатели исполнения бюджета по общей сумме расходов по бюджету развития и бюджету текущих расходов.

Возможны и иные показатели по исполнению бюджета.

Постановление Федерального Собрания РФ подписывается председателями обеих палат и подлежит обязательному опубликованию в печати.

После принятия решения об утверждении бюджета на следующий финансовый год и отчета об исполнении бюджета за предыдущий год представительные органы государственной власти Российской Федерации, субъектов РФ, а также районов и городов с районным делением рассматривают информацию об исполнении консолидированного бюджета соответствующей территории за предыдущий финансовый год. Рассмотрение исполнения консолидированного бюджета проходит с учетом

утвержденных отчетов об исполнении бюджетов, входящих в состав соответствующего консолидированного бюджета, которые представляются органами представительной власти нижестоящего уровня органам представительной власти вышестоящего уровня.

Отчеты об исполнении консолидированных бюджетов субъектами РФ, их исполнительными органами представляются в Министерство финансов РФ и Государственный комитет РФ по статистике. Конкретные сроки и формы представления таких отчетов устанавливаются Министерством финансов РФ совместно с Государственным комитетом РФ по статистике²⁸.

1.6 Правовое регулирование государственных доходов. Понятие и система государственных доходов, основы их правового регулирования

Для осуществления его функций государству требуются соответствующие финансовые ресурсы, поэтому в его собственность и распоряжение направляется часть национального дохода страны в виде различных денежных платежей и поступлений. В результате государство располагает своими доходами, то есть *государственными доходами*. Они находятся в собственности Российской Федерации и ее субъектов (республик, автономной области, автономных округов, краев, областей). Распоряжаются **ими** соответствующие органы государственной власти. Помимо этого собственными доходами располагают города и районы и входящие в них административно-территориальные образования. Это *муниципальные (местные) доходы*, распоряжение и управление которыми осуществляют органы местного самоуправления — местные Советы и местная администрация¹.

В процессе формирования своих доходов государство привлекает в свое распоряжение часть чистого дохода, создаваемого в различных областях общественного производства, действующего на основе разных форм собственности — государственной, муниципальной, общественной, частной. Кроме того, государство использует для образования своей финансовой базы и часть личных доходов граждан, полученных **ими** от участия в производстве, предпринимательской деятельности, от вложения средств в ценные бумаги, от использования имущества и т.д. В формировании доходов государства участвуют все звенья финансовой системы.

По своей структуре государственные доходы представляют совокупность отдельных видов денежных платежей и поступлений, объединенных в определенную систему.

Итак, государственные доходы — это часть национального дохода страны, обращаемая в процессе его распределения и перераспределения через различные виды денежных поступлений в собственность и распоряжение государства с целью создания финансовой базы для

выполнения его задач по осуществлению социально-экономической политики, обеспе

чению обороны и безопасности страны, а также необходимой для функционирования государственных органов.

Муниципальные (местные) доходы, также представляют часть национального дохода и служат созданию финансовой основы местного самоуправления, используются для решения вопросов местного значения, исходя из интересов населения соответствующей территории.

Государственные доходы зачисляются в различные государственные денежные фонды — в бюджеты разных уровней, внебюджетные целевые государственные фонды. Муниципальные (местные) доходы поступают соответственно в местные денежные фонды — местные бюджеты и внебюджетные фонды.

Виды государственных и местных доходов, их система, правовой режим регламентируются законодательством, основанном на конституционных нормах. В связи с происходящими преобразованиями в экономике, а также во взаимоотношениях между федеральными органами и субъектами Федерации, в правовом положении органов местного самоуправления произошло обновление этого законодательства: приняты новые нормативные акты как общего значения по вопросам государственных и местных доходов, так и по конкретным их видам. К числу актов общего значения относится, в частности, Закон РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”² от 27 декабря 1991 г., устанавливающий основные положения относительно главных источников бюджетных доходов — налоговых платежей.

Полномочия субъектов Федерации и органов местного самоуправления по формированию соответствующих финансовых ресурсов и их источников определяются в Федеративном договоре, в Законе РФ “О краевом, областном Совете народных депутатов и краевой, областной администрации” от 5 марта 1991 г., в Законе РФ “О местном самоуправлении в РСФСР”³ от 6 июля 1991 г., других законодательных актах. Наряду с этим принят пакет законодательных актов о различных видах налогов, сборов, пошлин и иных поступлений, зачисляемых в состав государственных или местных доходов.

В соответствии с законодательством систему государственных и местных доходов РФ можно оценивать как единую, что выражается в том, что в законодательстве РФ определяются все виды государственных и местных доходов. Поэтому при наличии

соответствующих источников в стране повсеместно используются одни и те же виды денежных поступлений. Федеральным законодательством предусмотрено и распределение доходов по уровням — федеральному, субъектов Федерации и местному. Оно же определяет основы правового режима доходов субъектов Федерации и местных административно-территориальных единиц. В связи с этим правовая основа образования

государственных и местных доходов помимо законодательства РФ включает и правовые акты государственных органов субъектов Федерации, а также органов местного самоуправления.

Источники и виды государственных доходов, а также значение каждого из них зависит от экономической системы страны. основополагающими для формирования состава государственных и местных доходов выступают нормы Конституции РФ, закрепляющие как основу экономической системы разнообразие форм собственности, обеспечение им со стороны государства равной защиты, гарантии собственности граждан, создаваемой в результате их участия в общественном производстве, ведения собственного хозяйства, получения иных доходов на условиях, не противоречащих законодательству.

Представляя единую систему, государственные и местные доходы классифицируются (распределяются) по разным группам. В основу классификации могут быть положены разные признаки, отражающие наиболее существенные черты государственных и местных доходов.

Так, классификация доходов государства *по социально-экономическому признаку* дает наиболее полное представление об их источниках, о связи доходов с различными формами собственности, об эффективности последних в формировании доходов государства. В соответствии с этим признаком в системе доходов государства выделяются поступления:

а) от государственного хозяйства, образующиеся главным образом в результате производственной деятельности государственных предприятий, а также от использования имущества и угодий государства (например, лесов, других природных ресурсов, от приватизации государственной собственности). Аналогичной является группа доходов от муниципального (местного) хозяйства;

б) от предприятий и организаций негосударственных форм собственности (налоги, сборы, другие платежи);

в) от совместных предприятий, от иностранных предприятий и организаций, действующих на территории Российской Федерации;

г) от личных доходов граждан.

По *территориальному уровню* доходы подразделяются на:

— федеральные;

— доходы субъектов Федерации;

— местные доходы (городов, районов и входящих в них административно-территориальных образований).

В зависимости *от юридических особенностей и юридической формы денежных поступлений* среди доходов государства можно выделить налоговые и неналоговые платежи и поступления. Налогам свойственны признаки обязательности и индивидуальной безвозмездности по форме. При всей многочисленности налогов более разнообразными по формам и методам взимания являются неналоговые платежи и поступления. Они могут быть обязательными и добровольными. Обязательные неналоговые платежи

в основном взимаются в связи с предоставлением услуг со стороны государства, имеющих юридическое значение, или права на занятие определенной деятельностью (пошлины, сборы), иные из них носят штрафной характер.

По *методам аккумуляции* среди доходов государства выделяются обязательные и добровольные платежи. Основная часть доходов поступает в распоряжение государства и местных органов самоуправления в обязательном порядке: это налоги, сборы, пошлины и т.п., штрафы разного рода и финансовые санкции и т.д. На добровольной основе в государственные и местные доходы привлекаются средства организаций и граждан путем проведения лотерей, займов, выпуска акций, использования пожертвований и т.д.

С *учетом отношений собственности* можно говорить о доходах государства в собственном смысле слова и о финансовых ресурсах, которые используются им временно и подлежат возврату. В первом случае это различные виды платежей, которые на основании законодательства обращаются в государственную или муниципальную (местную) собственность, т.е. становятся федеральной собственностью, собственностью субъектов Федерации или муниципальной собственностью районов, городов и входящих в **них** административно-территориальных единиц с соответствующим правовым режимом. К ним относятся

налоги, сборы, пошлины и другие обязательные платежи, поступления от использования государственных и местных **иму-**ществ и угодий, от приватизации. Среди них могут быть и поступления добровольного характера, например от лотерей, пожертвования. Так, к источникам внебюджетного фонда занятости и др. помимо установленных обязательных платежей отнесены и добровольные взносы граждан и юридических лиц.

К финансовым ресурсам государства и административно-территориальных единиц, не являющимся их доходами в прямом смысле, относятся средства, полученные от распространения облигаций государственных и местных займов, кредиты, выданные Центральным банком России или другими, банками для пополнения средств бюджетов или внебюджетных государственных и местных фондов.

При этом в качестве кредитных ресурсов широко используются временно свободные средства юридических и физических лиц, хранящиеся на счетах в банках, в том числе вклады граждан в Сберегательном банке РФ. Полученные таким путем средства подлежат возврату и потому не могут считаться доходами государства (административно-территориальной единицы) в собственном смысле слова. Тем не менее им принадлежит важная роль в снятии напряженности финансового положения в государстве при недостаточности поступления государственных доходов. Помимо этого такие методы привлечения ресурсов в распоряжение государства

способствуют более полному использованию денежной массы в стране и включению ее в обслуживание потребностей общества.

Если принять во внимание порядок образования и использования государственных и муниципальных (местных) доходов, то их можно разделить на такие две группы, как централизованные и децентрализованные доходы,

Децентрализованные государственные (и местные) доходы— это доходы государственных (и местных) предприятий, организаций, которые остаются в их непосредственном распоряжении и используются ими самостоятельно на производственные и социальные нужды. Главным образом это часть прибыли предприятий. Средства предприятий, относящиеся к государственной или муниципальной собственности, закреплены за такими предприятиями и принадлежат им на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, как и другое за

крепленное за ними имущество⁴. Предприятие после уплаты налогов самостоятельно распоряжается своей прибылью и другими находящимися в его распоряжении доходами.

К централизованным (в разных территориальных масштабах) доходам относятся доходы, сосредоточенные в государственных и местных бюджетах и внебюджетных фондах. Именно эти доходы Закон РФ о собственности относит к государственной казне РФ, государственной казне республики в составе РФ, казне автономной области, автономного округа, края, области, отграничивает их от средств, закрепленных за государственными предприятиями. Согласно законодательству доходы централизуются также в масштабах городов, районов и входящих в них административно-территориальных единиц.

Доходные источники государственных и местных бюджетов, как правило, не имеют специального целевого назначения, что позволяет направлять их на наиболее важные в соответствующий период времени потребности общества для финансирования намеченных программ. Однако некоторые платежи могут составлять исключение. Так, суммы по земельному налогу в соответствии с Законом о плате за землю, хотя и поступают в бюджет, однако должны использоваться только на нужды, связанные с землепользованием.

Вместе с тем в 90-х гг. за счет части государственных и местных доходов стали создаваться внебюджетные фонды различного целевого назначения: Пенсионный фонд, дорожные, экологические фонды и т.д. В каждый из них зачисляются специально определенные виды платежей.

Таким образом, понятие государственных доходов может рассматриваться в широком смысле слова, охватывая доходы бюджетной системы и внебюджетных государственных фондов, а также доходы государственных предприятий, остающиеся в их распоряжении.

Возможно применение этого понятия и в *узком смысле* — как доходы, входящие в государственную казну, то есть подлежащие зачислению в бюджетную систему и государственные внебюджетные фонды.

Система государственных доходов Российской Федерации и регулирующие ее законодательство находятся в сложном процессе становления, обусловленном экономическими и политическими переменами в стране и связанными с ними кризисными

2. Общие положения налогового права

2.1 Налоги, их понятие и роль

Вопросы правового регулирования налогообложения в настоящее время относятся к числу наиболее актуальных в экономической и социальной жизни Российского государства. Это обусловлено новыми явлениями в экономике России, ее нацеленностью на переход к рыночным отношениям, где управление народным хозяйством требует активного использования инструментов финансового механизма, в том числе налогов.

Налоговое право как один из разделов (институтов) финансового права становится крупнейшей составной частью этой отрасли права с перспективой дальнейшего развития. Для последнего времени характерно его существенное изменение. Это касается структуры и общего содержания налогового права, а также и его норм в отдельности. Формирующееся налоговое право Российской Федерации призвано сыграть важную роль в экономических и социальных преобразованиях, в развитии производства и укреплении финансов страны.

Налоги — один из древнейших финансовых институтов: они возникли вместе с появлением государства и использовались им как основной источник средств для содержания органов государственной власти и материального обеспечения выполнения ими своих функций¹. С тех пор в мире многое изменилось, новые черты приобрели задачи и функции государства. Однако главное предназначение налогов как источника средств, обеспечивающих функционирование государства, сохранилось, хотя роль их стала гораздо более многоплановой.

Современные государства для пополнения своей казны используют и другие виды поступлений и платежей. Но на первое место среди них по своему значению и объему выступают налоги.

Налоги — это обязательные и по юридической форме индивидуально безвозмездные платежи юридических и физических лиц, установленные органами государственной власти для зачисления в государственную бюджетную систему (или в указанных случаях — внебюджетные целевые фонды) с определением их размеров и сроков уплаты.

Какова же роль налогов в обществе и государстве?

Основная роль налогов — фискальная (от лат. *Изсиз* — государственная казна), соответственно чему они используются как

источник доходов государственной казны, предназначенной для удовлетворения интересов общества и государства. Вместе с тем в налогах заложены большие возможности по регулированию социально-экономических процессов в стране со стороны государства. При умелом использовании они могут быть сильным регулирующим механизмом в системе социального управления.

Так, налоги могут использоваться для регулирования производства — стимулирования развития определенных отраслей, ограничения развития или сдерживания каких-либо экономических процессов и т. п.

С помощью налогов возможно регулирование потребления. Например, такой налог, как акциз, особенно высокие его размеры, влияет на спрос и покупательную способность населения в отношении тех товаров, на которые распространяется этот налог.

В налогах заложены возможности и регулирования доходов населения. Они могут быть нацелены на ограничение доходов высокого уровня, могут учитывать необходимость поддержки малоимущих граждан путем предоставления льгот.

Налоги могут быть элементом механизма, регулирующего демографические процессы, молодежную политику, иные социальные явления.

Порядок налогообложения может отражать признание государством особых заслуг определенных категорий граждан перед обществом (освобождение от налогов участников Великой Отечественной войны, Героев СССР и Российской Федерации и т. д.).

Помимо рассмотренных функций налогам свойственна и функция контроля. В ходе налогообложения со стороны государства проводится контроль за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, организаций, учреждений, за получением доходов гражданами, источниками этих доходов, за использованием имущества, в том числе земли.

Учет всех этих функций налогов только в совокупности может обеспечить успешную налоговую политику, сделает налоги эффективным механизмом воздействия на экономику страны.

На современном этапе в условиях перехода от централизованного командного управления народным хозяйством к рыночным отношениям усилилось внимание со стороны государства к системе налогообложения — она существенно перестроена. В условиях рыночных отношений метод прямых директивных воздействий на экономику, хозяйственную деятельность должен быть заменен преимущественно косвенными формами и

методами воздействия, среди которых важнейшую роль призван выполнять механизм налогообложения. Налоги должны стать одним из

главных инструментов государственного регулирования экономики, процессов производства, распределения и потребления.

Не случайно на фасаде здания одного из центральных налоговых учреждений США в Вашингтоне высечена фраза:

“Налоги — цена цивилизованного общества”. В ней выражена мысль о прямой связи оптимальной налоговой системы с общественным прогрессом, экономической и социальной сбалансированностью в обществе.

В Российской Федерации, как и в других странах СНГ, проведена и продолжает развиваться кардинальная реформа налогообложения с тем, чтобы привести его в соответствие с задачами рыночных отношений.

Это не первая налоговая реформа в стране. Преобразования в этой области проводились и прежде в советский период:

например, налоговая реформа 1930 года, изменения системы платежей предприятий в бюджет в середине 60-х гг. и др. Однако тогда налоговая система оставалась элементом централизованно планируемой государством экономики с преобладанием государственного сектора народного хозяйства. Сейчас же в экономике страны и соответственно в системе налогообложения происходят изменения принципиального характера, исходящие из равенства всех форм собственности.

Существенный поворот в системе налогообложения начался в 1990 г. с принятием Закона СССР о собственности (6 марта) и Закона Российской Федерации о собственности² (24 декабря). На этой основе в течение короткого времени изменения в области налогов следовали одно за другим. И наконец, в конце 1991 г. Верховный Совет Российской Федерации принимает целый пакет (два десятка) законодательных актов, которые кардинально реформировали налоговую систему. Внесение в нее изменений и дополнений, становление новой налоговой системы и регулирующего ее законодательства продолжается.

Основные новшества в этой области заключаются в следующем.

1. Налоговый метод стал основным в формировании доходов государственной казны. Более 80% доходов бюджетной системы составляют налоговые платежи. Применявшиеся ранее в отношении к государственным предприятиям различные платежи неналоговой формы (отчисления от прибыли, плата за фонды и

др.) были заменены налогами. Это вытекает из преобразований экономических отношений, усиления самостоятельности государственных предприятий, превращения их в равноправных субъектов хозяйственных отношений. После уплаты налогов в установленных законом размерах они распоряжаются прибылью по своему усмотрению.

2. Унификация системы налогов в отношении предприятий независимо от формы собственности, на которой они основаны. В этом проявляется ориентировка на принцип организации рыночных отношений, основанных на равенстве их субъектов.

3. Разграничение налогов по трем уровням — на федеральные; налоги республик в составе Российской Федерации, краев, областей, автономных образований; местные. Они закрепляются за соответствующими бюджетами, представляя их самостоятельную финансовую базу. Число закрепленных доходных источников бюджетов нижестоящих уровней значительно расширено. Это обусловлено новыми принципами построения государственной бюджетной системы³. Если по ранее действовавшему законодательству все бюджеты объединялись в единый государственный бюджет, утверждаемый как единое целое высшим органом государственной власти, то теперь каждый бюджет является самостоятельным. Хотя связи между выше- и нижестоящими бюджетами по линии получения доходов сохраняются (дотации и субвенции, передача отчислений от отдельных видов доходов). Следует однако заметить, что возросшее число закрепленных доходов нижестоящих (после федерального) бюджетов не снимает проблемы укрепления и расширения финансовой базы этих бюджетов, ибо получаемые ими в такой форме доходы лишь в небольшой части обеспечивают финансирование необходимых расходов.

4. Помимо бюджета налоги могут теперь включаться и в государственные или местные внебюджетные целевые фонды, которые стали создаваться в последнее время, в 1990-х гг., в связи с необходимостью более эффективного использования средств (например, дорожные фонды⁴).

5. В налоговых платежах населения также заметна унификация: общий подход к плательщикам, не зависящий от организационно-правовой (рабочий, служащий или лица, занятые индивидуальной предпринимательской деятельностью и т. п.) или отраслевой принадлежности, от формы собственности источника дохода или объекта налогообложения. Это также характеризует новые черты экономических отношений в стране.

При этом законодательство при налогообложении граждан нацелено на учет в большей мере социальных факторов — материального положения и возможностей налогоплательщиков. Льготы предоставляются, как правило, именно по этому признаку, а не по профессиональному или организационно-правовому.

6. Появился ряд налогов, являющихся общими для юридических и физических лиц, что также отражает нацеленность экономики на переход к рыночным отношениям, где действуют равноправные хозяйствующие субъекты.

7. Особенно следует отметить, что налогов в 1990-х гг. стало по численности значительно больше, чем в предыдущие годы. В этом проявилось стремление государства как укрепить свою финансовую базу, так и разработать механизм воздействия на экономику, на хозяйствующих субъектов в новых условиях.

Эффективность установления новой системы налогообложения, ее возможности стимулирования общественного производства будут проверены временем. Однако в начале ее функционирования в ней заметно преобладание фискальной функции, хотя это и не привело к недостаточности средств в бюджетной системе.

В основных своих положениях она нацелена на переход экономики России к рыночным отношениям, построена с учетом опыта зарубежных стран, для которых характерна развитость таких отношений. Вместе с тем механизм системы налогообложения в РФ, позволяющий регулировать народное хозяйство экономическими, а не административно-командными методами, требует еще существенной отработки, учета особенностей переходного к рыночным отношениям периода, своеобразия хозяйственных связей в стране.

2.2 Налоговая система Российской Федерации. Порядок установления налоговых платежей

Преследуя цели пополнения казны и другие задачи, любое государство стремится разнообразить вводимые налоги. Обращаясь к истории дореволюционной (до 1917г.) России, встречаем немалое число налогов. Население уплачивало, например, личный налог, подушную подать, несколько имущественно-подходных налогов — поземельный, подомовый (на доходы с дома), квартирный (уплачиваемый содержанием квартиры), промысловый, с наследства и др.

Немалое число налогов установлено и законодательством Российской Федерации, принятым в 1990-х гг. Следует заметить, что Закон “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” от 27 декабря 1991 г. содержит перечень не только налогов в собственном смысле слова, но и других платежей, подлежащих в обязательном порядке внесению в бюджет или внебюджетные фонды. При этом они объединены в общем понятии “налоговая система”. Сюда вошли помимо налогов государственная и таможенная пошлины, различные сборы — целевые, лицензионные и др.

Упомянутые платежи отличаются от налогов в собственном смысле слова. В определенной мере часть из них носит возмездный характер: они являются платой или за услуги, предоставляемые государством (например, государственная пошлина), или платой за получение разрешения на какую-то деятельность и т. д. Такие платежи носят обычно разовый характер. Налогам же в отличие от них свойственна регулярность уплаты, при наличии у налогоплательщика установленного законодательством объекта обложения (имущества, дохода и т. п.) налоги подлежат систематическому внесению в казну в предусмотренные сроки.

С налогами их объединяют такие общие черты, как: обязательность уплаты при указанных законодательством фактах;

внесение в бюджет или внебюджетный фонд определенного государственного или местного уровня; возложение контроля за их уплатой, как и уплатой налогов, на одну и ту же систему государственных органов — государственную налоговую службу, а в соответствующих случаях — на таможенные органы, с одинаковыми контрольными полномочиями, мерами принудительного воздействия. При этом законодатель не делает различий в общих правах и обязанностях субъектов, касающихся всех этих платежей, в том числе налогов.

Учитывая общие черты рассматриваемых платежей, законодатель условно именуется налогами (помимо налогов в собственном смысле слова) также и другие платежи, понимая, под ними “обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами” (ст. 2 Закона РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” от 27 декабря 1991 г.). А **совокупность данных платежей** (с оговоркой “далее — налоги”) называется **налоговой системой**. Вместе с тем очевидно, что, хотя налоги и объединены

с другими сходными платежами в одну систему, закон признает различие между ними. Это видно уже из текста ст. 2 названного Закона Российской Федерации, дающей понятие налоговой системы. Следует однако заметить, что в целом в действующем законодательстве нет еще достаточной четкости в разграничении упомянутых платежей, что проявляется и в решении конкретных вопросов отнесения того или иного платежа к налогу или сбору.

Объединение налоговых платежей в систему предполагает возможность их классификации, позволяющей лучше уяснить сущность этой категории. Оснований для классификации может быть несколько.

По *субъектам* (плательщикам) можно выделить налоги с юридических лиц и налоги с физических лиц. К той и другой группе относятся налоги разного территориального уровня. К первой группе относятся налоги на добавленную стоимость, на прибыль, акцизы и др. Ко второй — подоходный налог, налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения, и ряд других. Они будут рассмотрены освб”. Выявление круга платежей по субъектам имеет важное практическое значение в характеристике правового статуса соответствующего юридического или физического лица, определении перспектив их деятельности, организации контроля за уплатой налогов.

Вместе с тем для настоящего времени характерно появление в Российской Федерации группы налогов, общих для юридических и физических лиц. Это земельный налог, налоги, зачисляемые в дорожные фонды, — налог с владельцев транспортных средств, налог на реализацию горюче-смазочных материалов и др. Эти налоги установлены общими для тех и других субъектов нормативными актами и совпадают по своему основному содержанию.

В зависимости от *характера использования* налоги могут быть общего значения и целевыми. *Налоги общего значения*, а они в большей части таковыми и являются, зачисляются в бюджет соответствующего уровня как общий денежный фонд соответствующей территории и используются при исполнении бюджета без привязки к конкретным мероприятиям. *Целевые налоги* зачисляются во внебюджетные целевые фонды или выделяются в бюджете отдельной строкой для целевого использования (как, в частности, земельный налог).

В зависимости от *формы возложения налогового бремени* налоги могут быть прямыми и косвенными. Этот вопрос в настоящее время относится к числу актуальных. Налоговая система Российской Федерации переходит к активному использованию косвенных налогов.

Прямые налоги, в отличие от косвенных, непосредственно обращены к налогоплательщику — его доходам, имуществу, другим объектам налогообложения. Юридический и фактический плательщик в этом случае совпадает.

Исторически прямые налоги — наиболее ранняя форма налогообложения⁵. В числе первых возникли, например, подушный, поземельный, подомовый налоги. В настоящее время в Российской Федерации прямыми налогами являются подоходный, земельный налоги, налог с имущества и др., составляющие большую часть среди всех налогов действующей системы. При такой форме взимания ясно видно, кто сколько платит в казну.

Косвенное налогообложение отличается от этой формы своей замаскированностью. Налог в этом случае устанавливается в виде надбавки к цене реализуемых товаров, и в результате этого не связан непосредственно с доходом или имуществом фактического плательщика. Закон возлагает юридическую обязанность внесения суммы налога в казну на предприятие, производящее или реализующее товары, оказывающее услуги за счет выручки. Фактически же бремя уплаты налога возложено на потребителя, который приобретает эти товары (услуги) по ценам, повышенным на сумму косвенного налога. Такими косвенными налогами являются введенные в стране с 1922 г. акцизы, налог на добавленную стоимость (отмененный с января 1992 г.) и действовавшей в течение года 5-процентный налог на продажи.

Экономисты и политики высказывают мнение о косвенных налогах как о несправедливых, поскольку чем беднее человек, тем большую долю своего дохода он отдает государству в виде этих налогов.

Однако в западных странах косвенные налоги по сей день находят широкое применение. Чем объясняется предпочтение, отдаваемое такой форме налогообложения? Прежде всего, это наиболее удобная для мобилизации доходов в казну форма, позволяющая оперативно и регулярно

получать крупные суммы. Помимо того, в ней заложены и возможности воздействия на экономику, стимулирования или сдерживания производства по тем или иным направлениям, возможности регулирования потребления, при этом — быстрого реагирования на экономичес

кие процессы. Важен при использовании этого механизма комплексный анализ последствий его применения, учет особенностей экономики страны. Не случайно в развитых капиталистических странах при всех негативных сторонах косвенного налогообложения оно не противодействует развитию экономики.

Закон “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” ввел также подразделение налогов на три вида в зависимости *от их территориального уровня*: федеральные налоги;

налоги субъектов Российской Федерации — республик в ее составе, краев, областей, автономной области, автономных округов; местные налоги.

К федеральным налогам отнесены:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы на отдельные группы и виды товаров;
- налог на доходы банков;
- налог на доходы от страховой деятельности⁶;
- налог с биржевой деятельности (биржевой налог);
- налог на операции с ценными бумагами;
- подоходный налог (налог на прибыль) с предприятий;
- подоходный налог с физических лиц;
- налоги, зачисляемые в дорожные фонды,— это налог с владельцев транспортных средств, налог на реализацию горюче-смазочных материалов, налог на пользователей автомобильных дорог, налог на приобретение автотранспортных средств, кроме приобретаемых гражданами в личное пользование (правильнее было бы записать “в личную собственность”), акцизы с продажи легковых автомобилей в личное пользование граждан;
- налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.

Помимо налогов к федеральным отнесены такие сборы и иные платежи, как:

- государственная пошлина;
- таможенная пошлина;
- гербовый сбор;
- платежи за пользование природными ресурсами, зачисляемые в бюджеты разных уровней в порядке и на условиях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации⁷;
- отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, зачисляемые в специальный внебюджетный фонд Российской Федерации⁸;
- сбор за использование наименований “Россия”, “Российская Федерация” и образованных на их основе слов и словосочетаний;
- отчисления (сбор) на воспроизводство и охрану лесов⁹.

Часть платежей из приведенного перечня — налог на добавленную стоимость, акцизы, налоги на доходы банков, от страховой деятельности, таможенная пошлина и др.— зачисляются в федеральный бюджет (с возможным отчислением в нижестоящие бюджеты).

Подходный налог с физических лиц и подходный налог (налог на прибыль) с предприятий Закон предписывает использовать для регулирования бюджетов республик, областей, краев и других бюджетов нижестоящего уровня, которым эти налоги передаются в виде отчислений.

Другая часть налогов, иных платежей (государственная пошлина, гербовый сбор, налог, переходящий в порядке наследования и дарения) предназначена для зачисления в местные бюджеты.

Таким образом, федеральные налоги отличаются следующие особенности: они устанавливаются законодательными актами Российской Федерации; взимаются на всей ее территории; круг плательщиков, объекты налогообложения, ставки налога, порядок зачисления в бюджет во внебюджетный фонд определяются законами Российской Федерации. Это не исключает зачисления их не только в федеральный бюджет, но и бюджеты другого уровня.

К налогам субъектов Федерации *отнесены:*

- налог на имущество предприятий, который закон обязывает зачислять равными долями в республиканские, краевые, областные и бюджеты других уровней и местные бюджеты по месту нахождения плательщика;

- лесной доход;

- плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем.

Позднее Законом РФ “О бюджетной системе Российской Федерации на 1992 год” от 17 июля 1992 г. органы государственной власти субъектов Российской Федерации получили право вводить транспортный налог с предприятий и организаций (кроме бюджетных) и разовые сборы за право торговли товарами народного потребления.

Этот перечень дополнен сбором на нужды образовательных учреждений, взимаемым с юридических лиц и используемым

через бюджет целевым назначением на дополнительное финансирование образовательных учреждений на основании Закона РФ “О внесении изменений и дополнений в отдельные законы Российской Федерации о налогах” от 22 декабря 1992 г.

Часть платежей данной группы, как и федеральные налоги, устанавливается законодательными актами Российской Федерации и взимается на всей ее территории. Однако конкретные их ставки определяются органами государственной власти субъектов Федерации, если иное не будет установлено законом Российской Федерации. Они зачисляются в соответствующие бюджеты, а также могут быть переданы полностью или частично в бюджеты районов, городов.

Однако в отношении транспортного налога, разовых сборов за право свободной торговли товарами народного потребления и сбора на нужды образовательных учреждений предусмотрен другой порядок: они устанавливаются по усмотрению органов государственной власти субъектов Российской Федерации и взимаются на основании их актов только на соответствующей территории.

Самая многочисленная группа — *местные налоги и сборы*. Среди них:

- налог на имущество физических лиц;
- земельный налог;
- налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;
- налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;
- налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы¹⁰.

Кроме этого в данную группу входит значительное число всевозможных сборов — 17 (по состоянию на 1 января 1993 года).

Платежи данной группы различаются между собой по порядку установления и взимания. Так, налог на имущество физических лиц, земельный налог и регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, устанавливаются законодательными актами республик или решениями представительных органов государственной власти других субъектов Федерации, органами местного самоуправления, если иное не предусмотрено законодательными актами Российской Федерации.

Налог на содержание жилищного фонда и объектов жилищно-культурной сферы имеет соответствующее целевое назначение (предусмотрен Законом РФ “О внесении изменений и дополнений в отдельные законы Российской Федерации о налогах” от 22 декабря 1992 г.).

Налог на строительство промышленных объектов и курортный сбор могут быть введены органами местного самоуправления на соответствующих территориях.

Кроме того, по решению органов местного самоуправления могут устанавливаться следующие платежи:

- налог на рекламу с юридических и физических лиц;
- налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров с юридических и физических лиц;
- целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, на благоустройство территории, на нужды образования и другие цели;
- сбор с владельцев собак, уплачиваемый физическими лицами;
- лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями с юридических и физических лиц;

- лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;
- сбор за выдачу ордера на квартиру;
- сбор за парковку автотранспорта с юридических и физических лиц;
- сбор за право использования местной символики, вносимый производителями продукции;
- сбор за участие в бегах и на ипподромах с юридических и физических лиц;
- сбор за выигрыш на бегах;
- сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме;
- сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами;
- сбор за право проведения кино- и телесъемок;
- сбор за уборку территорий населенных пунктов;
- сбор за открытие игорного бизнеса с юридических и физических лиц (предусмотрен Законом РФ “О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России” от 16 июля 1992 г.);
- сбор за право торговли, устанавливаемый районными, городскими (без районного деления), районными (в городе), поселковыми, сельскими представительными органами власти.

Перечисленные платежи относятся к источникам доходов местных бюджетов.

Необходимо подчеркнуть, что законодательство РФ закрепляет исчерпывающий перечень налогов, сборов и других платежей, отнесенных к налоговой системе. Дополнение к Закону “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” от 27 декабря 1991 г. особо подчеркивает эту характеристику налоговой системы РФ. В соответствии с ним органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством РФ, равно как и повышать ставки установленных налогов и налоговых платежей”. Представляется, что по смыслу данной нормы и упомянутого Закона в целом это ограничение, помимо органов государственной власти, распространяется и на органы местного самоуправления — органы районов, городов и других административно-территориальных единиц.

Таким образом, право устанавливать налоги и другие платежи, входящие в налоговую систему РФ, независимо от их уровня — прерогатива представительных органов государственной власти и в предусмотренных законодательством случаях — органов местного самоуправления.

Установление налогов означает введение платежей в пределах определенной территории с указанием круга плательщиков, объектов налогообложения, размеров и сроков уплаты. Органы власти того или иного уровня в соответствии с законодательством решают все перечисленные вопросы или отдельные из них. С установлением налогов связан и вопрос о

предоставлении льгот. При этом органы государственной власти национально-государственных, автономных и административно-территориальных образований могут предоставлять дополнительные льготы по налогообложению, помимо установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, только в пределах сумм налогов, зачисляемых в соответствующие бюджеты.

2.3 Налоговое право Российской Федерации, его источники

Общественные отношения, возникающие в связи с установлением и взиманием налогов, регулируются нормами финансового права, которые в своей совокупности представляют один из его институтов — налоговое право.

Таким образом, налоговое право — это совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению и взиманию налогов с юридических и физических лиц в бюджетную систему и в предусмотренных случаях — внебюджетные целевые фонды.

Главными *источниками налогового права* являются законодательные акты Российской Федерации, принятые на их основе законы республик в составе Российской Федерации, акты представительных органов государственной власти краев, областей, автономных образований, органов местного самоуправления. Все они базируются на конституционных нормах, закрепивших исходные положения налогового права. Конституция РФ относит установление общих принципов налогообложения на территории республик, краев, областей, других субъектов РФ к сфере их совместного с федеральными органами государственной власти ведения. Вопросы федеральных налогов и сборов относятся к ведению федеральных органов государственной власти Российской Федерации.

Органы местного самоуправления регулируют вопросы налогообложения на своей территории в пределах, предусмотренных законодательством РФ¹².

Исключительно важная роль среди источников налогового права принадлежит Закону Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”¹³ от 27 декабря 1991 г. Законодательный акт подобного содержания появился в истории СССР и Российской Федерации впервые. Его особенности состоят в том, что он регулирует налоговые отношения комплексно, определяет общие, наиболее существенные положения налогового права в едином нормативном акте, а именно:

принципы построения налоговой системы РФ и ее содержание, то есть перечень налогов, их классификацию, порядок установления налогов; обязанности и права налогоплательщиков, их ответственность; полномочия налоговых органов и их должностных лиц; обязанности банков и ответственность их должностных лиц в области налогообложения.

Положения этого Закона конкретизируются в законодательных актах, относящихся к определенным видам налоговых платежей. Более подробно порядок взимания налогов предусматривается в инструкциях по применению законов, издаваемых Государственной налоговой службой РФ по согласованию с

Министерством финансов РФ, а в соответствующих случаях — также с участием Государственного таможенного комитета РФ. Закон о каждом налоге содержит следующие *основные элементы*.

1. Определение круга плательщиков (налогоплательщиков), их основных признаков. К ним относятся юридические лица, другие категории плательщиков (например, филиалы юридических лиц) и физические лица, на которые в соответствии с законодательными актами возложена обязанность уплачивать налог.

2. Определение объекта налогообложения, т. е. того предмета, на который начисляется налог. Это могут быть доходы (прибыль), стоимость определенных товаров, отдельные виды деятельности, имущество и другие объекты.

3. В определенных случаях требуется указать единицу налогообложения, т. е. часть объекта налогообложения, при помощи которой исчисляется налог (например, 1 кв. м земли, 1 га пашни и др.).

4. Ставка, т. е. размер налога, который взимается с единицы налогообложения или объекта налогообложения в целом.

Ставки могут быть выражены в разных формах и в разной зависимости от изменений объекта налогообложения. Так, они могут быть выражены в процентах и твердых денежных суммах, в их сочетании. Применяются *пропорциональные ставки*, т. е. не изменяющиеся в зависимости от увеличения или уменьшения объекта налогообложения, и *прогрессивные*, размер которых зависит от количественной характеристики объекта налогообложения (при его увеличении увеличивается и ставка налога).

Закон закрепляет *принцип однократности налогообложения*, соответственно которому один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения.

5. Определение сроков уплаты налогов в течение года. Они предусматриваются по каждому из видов налогов особо.

6. Установление льгот, т. е. полного или частичного освобождения от уплаты налогов каких-либо категорий налогоплательщиков.

Льготы, как правило, предусматриваются в законе о соответствующем налоге или в нем указываются органы, которые вправе предоставить льготы, в частности дополнительные, сверх закрепленных в законе.

По всем видам налогов льготы должны применяться только в соответствии с действующим законодательством. При этом запрещено предоставлять налоговые льготы, носящие индивидуальный характер.

Льготы могут быть выражены в разных формах:

- установление необлагаемого налогом минимума объекта налогообложения;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;
- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;
- понижение налоговых ставок;
- вычет из налогового склада (налогового платежа за расчетный период);
- целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов), и другие налоговые льготы.

Большая часть перечисленных форм налоговых льгот применялась и ранее, хотя они имели другое содержание. Некоторые формы появились в последнее время, например инвестиционный налоговый кредит¹⁴, предоставляемый на основе соглашений между налогоплательщиком и компетентным государственным органом (или органом местного самоуправления) в целях стимулирования какой-либо деятельности.

2.4 Налоговые правоотношения. Субъекты налогового права

Налоговые правоотношения — это урегулированные нормами налогового права общественные финансовые отношения, возникающие по поводу взимания налогов с юридических и физических лиц, других категорий налогоплательщиков.

Основным содержанием налогового правоотношения является обязанность налогоплательщика внести в бюджетную систему или внебюджетный государственный (местный) фонд денежную сумму в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные сроки, а обязанность компетентных Органов — обеспечить уплату налогов. Невыполнение налогоплательщиками своей обязанности влечет за собой причинение материального ущерба государству, ограничивает его возможности по реализации функций и задач. Поэтому законодательство предусматривает строгие меры воздействия к лицам, допустившим такое правонарушение, чтобы обеспечить выполнение этих обязанностей.

В налоговых правоотношениях участвуют: *налогоплательщики, органы государственной налоговой службы и кредитные органы* — банки, которые принимают и зачисляют налоговые платежи на счета соответствующих бюджетов. Они являются носителями юридических прав и обязанностей в данных отношениях, т. е. **субъектами налогового права.**

В Законе “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” впервые дан обобщенный перечень прав и обязанностей участников налоговых правоотношений. Причем при характеристике

налогоплательщиков Закон не разделяет их на юридические и физические лица, закрепляя их статус общими нормами. Конкретизируются же права и обязанности налогоплательщиков в законодательных и иных актах, относящихся к каждому конкретному налоговому платежу.

Налогоплательщики обязаны:

- уплачивать налоги своевременно и в полном объеме;
- вести бухгалтерский учет, составлять отчеты о финансово-хозяйственной деятельности, обеспечивая их сохранность не менее пяти лет;
- представлять налоговым органам необходимые для исчисления и уплаты налогов документы и сведения;
- вносить исправления в бухгалтерскую отчетность в размере суммы сокрытого дохода, выявленного проверками налоговых органов;
- в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, произведенной налоговым органом, представлять письменные пояснения мотивов отказа от подписания этого акта;
- выполнять требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах;
- в случае ликвидации (реорганизации) юридического лица по решению собственника (органа, им уполномоченного) либо по решению суда сообщать налоговым органам в 10-дневный срок о принятом решении по ликвидации (реорганизации) и др.

Обязанности налогоплательщика возникают при наличии у него объекта налогообложения и по основаниям, установленным законодательными актами. Закон закрепляет факты, обуславливающие прекращение обязанностей по уплате налога. Для физических лиц это — уплата налога, отмена налога, смерть налогоплательщика при невозможности произвести уплату налога без его личного участия, если иное не установлено законодательными актами.

Условиями прекращения таких обязанностей для юридического лица являются: уплата налога или отмена налога. Невозможность уплаты налога юридическим лицом, осуществляющим предпринимательскую деятельность, является основанием для признания этого лица в установленном законом порядке банкротом. Если юридическое лицо ликвидируется в судебном порядке или по решению собственника, то обязанность уплаты недоимки по налогу возлагается на ликвидационную комиссию.

Налогоплательщики имеют следующие права, которые направлены на то, чтобы обеспечить им возможность защиты своих прав и интересов:

- представлять документы, подтверждающие право на льготы по налогам;
- пользоваться льготами по уплате налогов на основании и в порядке, установленном законодательными актами;
- знакомиться с актами проверок, проведенных налоговыми органами;

— представлять налоговым органам пояснения по исчислению и уплате налогов и по актам проведенных проверок;

— в установленном законом порядке обжаловать решения налоговых органов и действия их должностных лиц и другие права, установленные законодательными актами.

Неисполнение налогоплательщиками своих обязанностей обеспечивается *мерами государственного принуждения*. В этих случаях применяются меры административной и уголовной ответственности, а также финансовые санкции. Помимо них используются залог денежных и товарно-материальных ценностей, поручительство или гарантия кредиторов налогоплательщиков.

Взыскание недоимки по налогам и другим обязательным платежам, а также сумм штрафов и иных санкций производится в беспорядном порядке — с юридических лиц, в судебном — с физических лиц. Срок исковой давности по взысканию налогов с физических лиц составляет три года, беспорядный порядок взыскания недоимок с юридических лиц может быть применен в течение шести лет. При этом взыскание недоимки с юридических и физических лиц обращается на их доходы, а в случае отсутствия таковых — на имущество.

Анализируя предусмотренные законодательством санкции, которые применяются к налогоплательщикам, а также вносимые в правовые нормы изменения, можно заметить усиление материального воздействия с помощью санкций, налагаемых на

нарушителей налогового законодательства. Характерен также переход санкций, применяемых к должностным лицам и гражданам, в соответствующих случаях в размерах, кратных установленной законодательством минимальной заработной плате. Применение санкции к налогоплательщикам — юридическим лицам сопровождается в соответствующих случаях и ответственностью должностных лиц.

К налогоплательщикам — юридическим и физическим лицам применяются следующие **финансовые санкции за нарушение налогового законодательства**:

1) взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения и штрафа в размере той же суммы, а при повторном нарушении — соответствующей суммы и штрафа в двукратном размере этой суммы. При установлении судом факта умышленного сокрытия или занижения дохода (прибыли) приговором либо решением суда по иску налогового органа или прокурора может быть взыскан в федеральный бюджет штраф в пятикратном размере сокрытой или заниженной суммы дохода (прибыли);

2) штраф за каждое из следующих нарушений:

— за отсутствие учета объектов налогообложения и за ведение учета объектов налогообложения с нарушением установленного порядка, повлекшее за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период,— в размере 10% доначисленных сумм налога;

— за непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления, а также уплаты налога,— в размере 10% причитающихся к уплате по очередному сроку сумм налога;

3) взыскание пени с налогоплательщика в случае задержки уплаты налога в размере 0,7% неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа, начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога, если законом не предусмотрены иные размеры пени.

Взыскание пени не освобождает налогоплательщика от других видов ответственности.

К налогоплательщикам могут быть применены и другие санкции при условии, что предусмотрены законодательными актами¹⁵. Кроме того, должностные лица, виновные в нарушении налогового законодательства, привлекаются в установленном законом порядке к административной, уголовной и дисципли-

9-495

нарной ответственности, а граждане — к административной и уголовной ответственности.

Так, Законом “О государственной налоговой службе¹⁶ от 21 марта 1991 г. предоставлено право государственным налоговым инспекциям налагать административные штрафы в сумме от двух до десяти минимальных размеров оплаты труда на должностных лиц предприятий, организаций, учреждений, а также на граждан, виновных в нарушении налогового законодательства.

Усилились *меры уголовной ответственности*, применяемые к должностным лицам и гражданам за рассматриваемые правонарушения. До недавнего времени в УК РСФСР предусматривалась уголовная ответственность лишь за уклонение от налогов в военное время (ст. 82 УК предусматривает лишение свободы от одного года до пяти лет или исправительно-трудовые работы до двух лет). Позднее, в 1986 г., Уголовный кодекс был дополнен ст. 162¹ об ответственности за уклонение от подачи деклараций о доходах, прежде всего деклараций занимающихся кустарно-ремесленными промыслами, другой индивидуально-трудовой деятельностью. Мера наказания — исправительно-трудовые работы на срок до двух лет.

На основании Закона от 2 июля 1992 г.¹⁷, внесшего изменения и дополнения в ряд законодательных актов Российской Федерации, Уголовный кодекс дополнен двумя статьями, усилившими ответственность за правонарушения в области налогообложения: это статьи 162² и 162³, которыми предусмотрены новые составы преступлений в этой области. По

статье 162² — это сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения в крупных размерах, наказываемое штрафом в размере до 350 минимальных заработных плат, установленных законодательством, и в особо крупных размерах, либо произведенное лицом, ранее уже совершившим такое преступление, что влечет наказание в виде лишения свободы на срок до пяти лет с конфискацией имущества либо штраф в сумме от 300 до 500 минимальных размеров оплаты труда.

Если налог превышает пятьдесят минимальных зарплат — это сокрытие в крупных размерах. Под особо крупными размерами понимается сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения, налог с которых превышает тысячу минимальных размеров оплаты труда.

Статья 163³ предусматривает уголовное наказание за противодействие или неисполнение требований налоговой службы в

целях сокрытия доходов (прибыли) или неуплаты налогов, а именно уклонение от явки в органы государственной налоговой службы для дачи пояснений об источниках доходов (прибыли) и фактическом ее объеме, а также непредставление документов и иной информации о деятельности хозяйствующего субъекта по требованию названных органов в виде штрафа в сумме от 100 до 150 минимальных размеров оплаты труда, установленных законодательством.

Обязанности налоговых органов закреплены в Законе о государственной налоговой службе и Законе об основах налоговой системы в Российской Федерации и состоят в следующем:

— обеспечении поступления налогов в бюджетную систему и внебюджетные фонды в установленные сроки и в соответствии с предусмотренными ставками. Эта обязанность реализуется через широкий круг соответствующих функций, закрепленных Законом “О Государственной налоговой службе РФ”;

— ведении учета налогоплательщиков. Банки и другие кредитные учреждения открывают расчетные, иные счета налогоплательщикам только при предъявлении теми документа, подтверждающего постановку на учет в налоговом органе, и в пятидневный срок сообщают в этот орган об открытии указанных счетов;

— охране коммерческой тайны, тайны сведений о вкладах физических лиц;

— возмещении в установленном порядке ущерба (включая упущенную выгоду), причиненного налогоплательщикам вследствие ненадлежащего осуществления налоговыми органами и их сотрудниками возложенных на них обязанностей. Кроме того, налоговые органы и их сотрудники могут привлекаться к другим видам ответственности, предусмотренным законодательными актами Российской Федерации.

Для реализации возложенных на них обязанностей налоговым органам и их должностным, лицам предоставлены соответствующие права.

Налоговые органы вправе:

а) возбуждать ходатайства о запрещении заниматься предпринимательской деятельностью;

б) предъявлять в суд или арбитражный суд иски: о ликвидации предприятий; о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам; о взыскании неосновательно приобретенного не по сделке, а в результате незаконных действий; о признании

регистрации предприятия недействительной в случае нарушения установленного порядка создания предприятия или несоответствия учредительных документов требованиям законодательства и взыскании доходов, полученных этим предприятием, а также другие права, предусмотренные законодательством.

Законодательство устанавливает **права должностных лиц налоговых органов**, в основном контролирующего характера:

проверять документы, связанные с исчислением и уплатой налогов; обследовать производственные, складские помещения налогоплательщика; получать без оплаты от всех юридических лиц данные, необходимые для исчисления налоговых платежей налогоплательщика.

Кроме того, должностные лица налоговых органов вправе применять меры пресечения:

— приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках и других кредитных учреждениях в случаях непредставления в налоговый орган документов, связанных с исчислением или уплатой налогов;

— изымать у налогоплательщиков документы, свидетельствующие о сокрытии или занижении дохода (прибыли) или о сокрытии иных объектов от налогообложения, с одновременным производством осмотра документов и фиксацией их содержания.

К правам должностных лиц налоговых органов отнесено также наложение административных штрафов на руководителей банков, кредитных учреждений и финансовых органов в случае невыполнения указаний налоговых органов.

При этом права приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках и налагать административные штрафы в указанных случаях принадлежат начальникам и заместителям начальников государственных налоговых инспекций и осуществляются путем принятия соответствующих постановлений. Эти же лица вправе применять к налогоплательщикам-гражданам, а также предприятиям, организациям и их должностным лицам рассмотренные выше финансовые санкции и административные штрафы.

В Законе РФ об основах налоговой системы впервые на законодательном уровне специально урегулированы **обязанности и ответственность банков** в области налогообложения.

Банки, кредитные учреждения, биржи и иные предприятия обязаны представлять соответствующим налоговым органам

данные о финансово-хозяйственных операциях налогоплательщиков — клиентов этих учреждений и предприятий за истекший финансовый год. Порядок представления устанавливается Министерством финансов Российской Федерации. В случае непредоставления таких данных на руководителей указанных учреждений налагается в административном порядке штраф в размере пятикратного определенного законом размера минимальной месячной оплаты труда за каждую неделю просрочки.

Законодатель уделяет особое внимание обеспечению своевременного перечисления налоговых платежей в казну, устанавливая меры взыскания за правонарушения в данной области.

Банкам и кредитным учреждениям запрещено задерживать исполнение поручений налогоплательщиков на перечисление налогов в бюджет или во внебюджетные фонды и использовать перечисленные суммы в качестве кредитных ресурсов. При установлении таких фактов налоговый орган должен взыскать полученный банком доход в федеральный бюджет, а на руководителя банка налагает в административном порядке штраф в размере пятикратного размера минимальной месячной оплаты труда.

С банка взыскивается пеня в размере 0,2% с неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки при неисполнении (задержке) им поручения налогоплательщика по вине банка". Взыскание пени не освобождает банк от других видов ответственности.

Установлена ответственность и за несвоевременное удержание и перечисление предприятиями подоходного налога с физических лиц с выплачиваемых им доходов. Руководители предприятий в этом случае несут ответственность в виде штрафа в размере пятикратной минимальной месячной оплаты труда.

Рассмотренные санкции обеспечивают интересы государства. Интересы налогоплательщиков подлежат защите в судебном или административном порядке.

2.5 Защита прав субъектов налоговых правоотношений

Российским законодательством предусмотрены два порядка защиты прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений: а) административный и б) судебный. Они применяются при защите прав не только налогоплательщиков юридических и физических лиц, но и государства. От имени последнего выступают государственные налоговые

(финансово-вые) органы, являющиеся второй обязательной стороной всех налоговых правоотношений.

Содержание судебного порядка защиты для всех субъектов названных правоотношений одинаково. Оно заключается в праве обращения налоговых

(финансовых) органов, а также налогоплательщиков за защитой своих правовых интересов в суд общей юрисдикции или арбитражный суд.

Содержание административного порядка защиты разное для различных субъектов налоговых правоотношений. Так, для *налогоплательщиков* административный порядок защиты их нарушенных прав заключается в возможности обращения с жалобой в вышестоящие налоговые (финансовые) органы. Для *налоговой же службы* — это бесспорное списание со счетов налогоплательщиков подлежащих уплате в бюджет денежных средств. Но в любом случае административный порядок не исключает возможности обращения в суд для разрешения спора.

Широкая сфера применения административного порядка обусловлена необходимостью оперативных действий в сфере налогов. Ведь налоги — категория государственная. Налоговая же политика является важнейшей составной частью бюджетно-финансовой политики Российского государства, призванной обеспечить полную и своевременную аккумуляцию налоговых платежей в бюджеты различных уровней. Поэтому прерогативой государственной налоговой службы является бесспорное взыскание налогов с организаций и предприятий. С граждан же взыскание осуществляется только в судебном порядке.

В случае оспаривания законности действий налоговых органов по бесспорному списанию денежных средств в бюджет законодательство предусматривает возможность налогоплательщика защищать свои права в административном порядке. Жалобы юридических лиц и граждан на действия должностных лиц государственных налоговых инспекций подаются в те государственные налоговые инспекции, которым они непосредственно подчинены. Жалобы рассматриваются и решения по ним принимаются в течение не более одного месяца со дня поступления жалобы¹⁹. Решения по жалобам могут быть обжалованы в течение одного месяца в вышестоящие государственные налоговые инспекции. Подача жалобы не приостанавливает обжалуемого действия должностных лиц налоговых инспекций. Закон обязывает руководителей налоговых органов всех степеней обеспечить строгий учет всех поступающих жалоб и заявлений,

лично рассматривать жалобы и принимать меры к устранению нарушений и недостатков.

Принятые в последние годы законодательные акты, регулирующие налоговые правоотношения и порядок защиты прав налогоплательщиков, позволили значительно продвинуться по пути демократизации взаимоотношений государства, хозяйствующих субъектов и граждан как налогоплательщиков к созданию равных условий защиты нарушенных прав как государства, так и налогоплательщиков.

Указания общего порядка о возможности обращения за судебной защитой содержатся в ст. 46 Конституции Российской Федерации, более конкретные

— в нормативных актах, регулирующих права и обязанности налоговых органов и налогоплательщиков. К ним относятся Законы “О государственной налоговой службе РСФСР” от 21 марта 1991 г. и “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” от 27 декабря 1991 г. с последующими изменениями и дополнениями, Указ Президента Российской Федерации от 31 декабря 1991 г., утвердивший Положение “О государственной налоговой службе Российской Федерации”. Действуют и акты СССР: Положение о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей, утвержденное Указом Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. (в редакции Закона СССР от 5 марта 1991 года)²⁰, Инструкция Министерства финансов СССР от 12 июня 1981 года по применению этого Положения в части, не противоречащей законодательству Российской Федерации, и другие. При несогласии граждан с принятым решением действия должностных лиц государственных налоговых инспекций обжалуются в судебном порядке в соответствии с Законом Российской Федерации “Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан”, от 27 апреля 1993 г.

Подведомственность вышеуказанной категории гражданских дел определяется в соответствии с ГПК Российской Федерации и АПК Российской Федерации. С принятием нового Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (5 мая 1995 г.)²¹ произошли существенные изменения в порядке защиты нарушенных прав субъектов налоговых правоотношений. Так, раньше ст. 2 АПК РФ 1992 г.²² закрепляла перечень налогоплательщиков и государственных органов, которые были вправе обращаться за защитой своих нарушенных или оспариваемых

законных прав и интересов в арбитражный суд. К ним относились: а) предприятия, учреждения, организации (включая колхозы), являющиеся юридическими лицами; б) граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и имеющие статус предпринимателя, приобретенный в установленном законом порядке.

В соответствии же с п. 4 ст. 22 нового АПК РФ в случаях, предусмотренных Кодексом и другими федеральными законами, арбитражному суду теперь подведомственны дела по экономическим спорам и иные дела с участием образований, не являющихся юридическими лицами, а также граждан, не имеющих статуса индивидуального предпринимателя.

В связи с этим могут произойти существенные изменения в порядке защиты прав субъектов налоговых правоотношений и в частности прав граждан.

Ранее действовавшим законодательством было установлено для представителей налоговых (финансовых) органов требование до обращения в арбитражный суд с иском предъявлять налогоплательщику претензию. Данное требование основывалось на положении, закрепленном в ст. 2 АПК

РФ 1992 г., где говорилось, что органы государственной власти и управления вправе обращаться в суд, но лишь после принятия сторонами мер по непосредственному урегулированию спора в установленном порядке. Этот порядок был установлен и Положением “О претензионном порядке урегулирования споров”, утвержденном Постановлением Верховного Совета РФ от 24 июня 1992 г.²³

В соответствии же с Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации 1995 г. все истцы по вышеуказанной категории дел освобождены от доарбитражного урегулирования споров²⁴. Ранее только граждане, имеющие статус предпринимателя, освобождались от доарбитражного урегулирования споров, причем только в сфере управления. Они вправе были, в соответствии с АПК РФ 1992 г., сразу обращаться в арбитражный суд с иском. Юридические же лица вправе были обращаться с иском без соблюдения доарбитражного разрешения спора только по определенным видам споров в сфере управления: об обжаловании отказа в государственной регистрации и по требованиям о признании недействительными актов государственных и иных органов, в том числе и актов налоговых (финансовых) органов (ст. 2, 22 АПК РФ 1992 г.). В соответствии с АПК РФ 1995 г. (ст. 22) суду подведомственны дела по экономическим

спорам, к которым, в частности, относятся споры: о признании не подлежащим исполнению исполнительного или иного документа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке; о возврате из бюджета денежных средств, списанных органами, осуществляющими контрольные функции, в бесспорном (безакцептном) порядке с нарушением требований закона или иного нормативного правового акта; о признании недействительными (полностью или частично) ненормативных актов государственных и иных органов, не соответствующих законам и иным нормативным актам и нарушающих права и законные интересы организаций и граждан, и другие. Следует отметить, что к последним не относятся акты документальных проверок государственных налоговых инспекций по установлению задолженности бюджетам. Связано это с тем, что акт проверки не является правоустанавливающим и распорядительным документом, он не порождает правовые последствия и подписывается, как правило, не руководителем налоговой службы, а инспектором. В соответствии с законодательством оспаривание такого акта арбитражному суду не подведомственно: его можно обжаловать лишь в административном порядке в вышестоящую налоговую службу. Ведь в арбитражном порядке оспариваются лишь “акты государственных органов, не соответствующие законодательству и нарушающие охраняемые законом права и интересы предприятий, учреждений, организаций...”. К таким актам может быть в данном случае отнесено инкассовое поручение о списании с расчетного счета юридического лица в безакцептном порядке недоимки по налогам за подписью начальника или заместителя начальника налоговой

инспекции (если таковое будет предъявлено до разрешения спора по существу в административном порядке).

Арбитражный суд рассматривает также иски налогоплательщиков к органам налоговой полиции²⁵, поскольку последние выполняют как функции правоохранительных органов, так и функции государственных налоговых инспекций. **Арбитражный суд рассматривает следующие виды исков налогоплательщиков:** о признании недействительным утвержденного в установленном порядке акта проверки органа налоговой полиции, нарушающего законные права и интересы налогоплательщиков;

иск о возврате списанных сумм; иск о признании недействительным постановления органа налоговой полиции о наложении административного ареста на имущество.

По общему правилу через судебные органы общей компетенции осуществляется взыскание недоимок по налогам с граждан. Взыскание недоимок по платежам с физических лиц обращается на полученные ими доходы, а в случае отсутствия таковых — на имущество этих лиц.

Однако до подачи в суд заявления о взыскании недоимки налоговыми органами в соответствии с Положением “О взыскании не внесенных в срок налоговых и неналоговых платежей” должен быть наложен *арест на имущество недоимщика*, который состоит в производстве описи имущества и объявлении запрета распоряжаться им. Об описи имущества составляется акт в трех экземплярах. Один экземпляр — для налогового органа, второй вручается недоимщику и третий направляется в суд. Акт подписывается должностным лицом налогового органа, недоимщиком либо совершеннолетним членом его семьи и двумя понятыми, которые обязаны присутствовать при описи имущества. Одновременно с наложением ареста на имущество недоимщика последнему вручается предупреждение о передаче дела в суд, если недоимка в течение десяти дней с момента наложения ареста на имущество не будет погашена.

Заявление о взыскании недоимки с граждан оформляется и подается налоговыми органами в соответствии со ст. 240—244 ГПК Российской Федерации в народный суд по месту жительства недоимщика либо по месту нахождения его имущества. Эти дела рассматриваются в порядке производства по делам, возникающим из административно-правовых отношений. Это предусмотрено главой 25 ГПК Российской Федерации.

Суд, установив, что требование о взыскании недоимки является законным, выносит решение о ее взыскании с доходов недоимщика: заработной платы, пенсии, стипендии и/ т. п. В случае отсутствия у недоимщика заработка производится изъятие описанного имущества по исполнительному листу. Об изъятии имущества государственными налоговыми инспекциями составляется акт в двух экземплярах, один из которых под расписку вручается недоимщику, другой передается начальнику государственной налоговой инспекции или его заместителю для утверждения. Акт должен

быть утвержден в течение трех дней с момента составления, после чего производится реализация изъятого у недоимщика имущества. Реализация осуществляется в порядке, установленном для реализации конфискованного, бесхозного имущества или имущества, перешедшего государству по правам наследования. На органы внутренних дел

возложена обязанность по оказанию практической помощи работникам налоговых органов при производстве ими описи имущества и его изъятии в случаях оказания тем противодействия²⁶

Граждане, не имеющие статуса предпринимателя, вправе предъявлять в суде самостоятельные либо встречные иски к налоговым (финансовым) органам о возврате излишне внесенных сумм и о возмещении убытков. Суммы налогов и других обязательных платежей, неправильно взысканные налоговыми органами, подлежат возврату, а убытки (в том числе упущенная выгода), причиненные налогоплательщику незаконными действиями государственных налоговых инспекций и их должностными лицами, возмещаются в порядке, установленном законом. Следует отметить, что ранее в самом тексте Закона о налоге никогда не оговаривалось право граждан на возмещение убытков, хотя само это правило для российского права нововведением не является, ибо было закреплено еще в ГК РСФСР 1922 г. (ст. 117), а затем и в ГК РФ 1964 г. (ст. 187, 219, 457), а также в ч. I ГК РФ 1994 г. (ст. 15, 16).

Излишнее внесение сумм налоговых платежей может быть следствием не только неправомерных действий со стороны должностных лиц налоговых органов, но и изменения источников дохода, новелл в законодательстве и рядом других причин. По желанию налогоплательщика причитающиеся к возврату суммы могут быть зачтены в счет последующих удержаний налога.

3. Налоги с физических лиц

§ 1. Общие положения

В Российской Федерации, как и во всем мире, существует широко разветвленная система налогов с ее граждан, лиц без гражданства и иностранных граждан, именуемых в новом налоговом законодательстве 1990-х гг. обобщенным термином — физические лица. Эта система в 1992 г. существенно изменилась. При сохранении наиболее крупного — подоходного налога были отменены некоторые ранее установленные налоги. Это налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, существовавший как дополнение к подоходному налогу, сельскохозяйственный налог, налог с владельцев строений. Однако взамен было установлено несколько новых платежей, поглотивших или преобразовавших прежние, а их перечень дополнен и новыми налогами.

Налоги, взимаемые государством с населения, выполняют все функции, свойственные налогам вообще. Но при этом они служат и средством непосредственной связи гражданина, причем индивидуальной, с государством, отражают его индивидуальную причастность к государственным делам, позволяют ощущать себя активно действующим членом общества по отношению к этим делам, дают основание для контроля за ними. Разумеется, в таком аспекте можно рассматривать взаимоотношения и с юридическими лицами, однако именно с гражданами эти особенности проявляются особенно четко.

В действующую с 1992 г. **систему налогов с физических лиц** по законодательству РФ входят: подоходный налог, налог на имущество, налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения. Помимо **них** они уплачивают целевые и общие с Юридическими лицами налоги: земельный налог; налог с владельцев транспортных средств и другие, зачисляемые в дорожные фонды; налог на операции с ценными бумагами; местные налоги, устанавливаемые по решению органов местного самоуправления (налог на рекламу, налог на перепродажу автомобилей). Кроме того, с граждан взимаются в соответствующих случаях значительное число разнообразных сборов, пошлин и другие обязательные платежи, включенные в налоговую систему РФ.

Подоходный налог с физических лиц

*Подоходный налог с физических лиц*¹ — наиболее значительный и по суммам поступлений, и по кругу плательщиков из числа прямых налогов с населения. Охватывая разнообразные источники доходов граждан, он связан с различными сферами их деятельности.

Подоходный налог — один из главных налогов в современных государствах. Он возник в условиях капиталистического общества в XVIII—XIX вв., когда четко определились различия в видах и источниках доходов разных социальных групп:

заработная плата рабочих, предпринимательский доход капиталиста, ссудный процент и т. д. На введение подоходного налога существенное влияние оказало рабочее движение, требовавшее налоговой реформы с целью снижения налогового бремени, а также другие факторы. Так, известный русский экономист И. Х. Озеров, специалист по финансовой системе, объяснял причины введения подоходного налога в Англии “дефицитами², а затем общественными отношениями, ростом трудящихся, которые стали представлять уже крупную силу и были в состоянии заставить прислушиваться к их интересам”³.

В царской России предпринимались попытки введения подоходного налога, однако этому препятствовало крепостное право⁴. После его отмены к этому вопросу вновь вернулись. В 1916 году был наконец принят закон о подоходном налоге со сроком начала взимания в октябре 1917 г. В связи с

революционными событиями ввод в действие этого закона не состоялся. Позднее, в советский период, в стране действовало законодательство о подоходном налоге с населения.

От установленного ранее существенно отличается новый порядок взимания подоходного налога, введенный с января 1992 г. на основании Закона РФ от 7 декабря 1991 г., что связано с изменениями в экономике, процессами перехода ее к рыночным отношениям.

Наиболее существенные **отличия** заключаются в следующем. Произведен переход к исчислению подоходного налога всеми категориями плательщиков, исходя из совокупного готового дохода, а не месячного, как было установлено для большей части налогоплательщиков. В отношении всех видов доходов теперь установлена *единая шкала ставок и единая система льгот*, тогда как прежде они различались по категориям доходов и плательщиков налогов (заработная плата рабочих и служащих,

доходы от кустарно-ремесленных промыслов и т. д.). Расширен и круг плательщиков: начиная с 1992 г. подоходный налог уплачивают и члены колхозов. Ранее колхозом уплачивался налог с фонда оплаты труда колхозников в целом. По-новому определяется *необлагаемый налогом минимум доходов*: не в конкретной сумме, а в размере определенной кратности относительно минимальной заработной платы (пятикратной, трехкратной или однократной). Более широким стало применение деклараций о доходах. Такие черты создают предпосылки для дальнейшего реформирования подоходного налога исходя из новых экономических условий.

Плательщиками подоходного налога являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, как имеющие постоянное место жительства в стране, так и не имеющие его. Все они обобщенно именуется в законе физическими лицами.

Вместе с тем Закон различает налогообложение лиц, имеющих постоянное место жительства (к **ним** относятся те из **них**, которые проживают в РФ в общей сложности не менее 183 дней в календарном году) и не имеющих такового.

Объектом налогообложения является совокупный доход физического лица, полученный им в календарном году (т. е. с 1 января по 31 декабря), как в денежной (национальной или иностранной валюте), так и в натуральной форме. Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по государственным регулируемым ценам, а при их отсутствии — по свободным (рыночным) ценам на дату получения дохода.

При этом у физических лиц, имеющих постоянное местожительство в РФ, учитывается доход от источников в стране и за ее пределами, а у физических лиц, не имеющих постоянного местожительства, — только от источников в РФ.

Закон устанавливает *перечень доходов, не подлежащих налогообложению*. При этом в нем выделяются две группы доходов:

во-первых, не включаемые в совокупный доход, и, во-вторых, суммы доходов (расходов), на которые производится уменьшение совокупного дохода.

К первой группе относятся различного рода государственные пособия (кроме пособий по временной нетрудоспособности), пенсии, суммы, получаемые работниками в возмещение ущерба, причиненного им вследствие производственной травмы, выходное пособие, выплачиваемое при увольнении и по безработице, различного рода компенсационные выплаты (родителям, женам

погибших военнослужащих и др.), алименты, получаемые физическими лицами, выигрыш по облигациям государственных займов и лотерей, проценты по вкладам в учреждения банков, доходы (выплаты) некоторых групп населения в целях их социальной поддержки — доходы учащихся высших, средних специальных и других учебных заведений (дневной формы обучения), получаемые в связи с учебно-производственным процессом и за работы в период каникул в составе студенческих отрядов, по уборке сельскохозяйственных культур и заготовке кормов, суммы стипендий студентов и аспирантов в целях стимулирования определенных видов общественно-полезной деятельности и ее финансовой поддержки, доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые от сельскохозяйственной деятельности в течение пяти лет, и др. Кроме того, **совокупный доход уменьшается на:**

а) сумму установленного Законом *необлагаемого минимума* доходов. Он предусмотрен в размере:

пятикратной минимальной заработной платы (для Героев Советского Союза, Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней, инвалидов и участников Великой Отечественной и Гражданской войн; лиц, получивших лучевую болезнь вследствие аварии на Чернобыльской АЭС;

лиц, находившихся в Ленинграде в период блокады в годы Великой Отечественной войны; инвалидов I и II групп, инвалидов с детства);

трескратной минимальной заработной платы (для родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы;

военнослужащих, выполнявших интернациональный долг в Афганистане и других странах; для одного из родителей, супруга, опекуна или попечителя, на содержании которых находится инвалид с детства или инвалид I группы; инвалидов III группы, имеющих на иждивении престарелых родителей или несовершеннолетних детей);

однократной *минимальной заработной платы*—для всех остальных налогоплательщиков. Размер минимальной заработной платы в связи с инфляционными процессами регулярно устанавливается Законом РФ⁵;

б) суммы доходов, подлежащие налогообложению и перечисляемые по заявлению налогоплательщика на благотворительные цели;

в) сумму расходов на содержание детей и иждивенцев в пределах минимальной заработной платы ежемесячно (обоим супругам, вдове, вдовцу, одинокому родителю, опекуну, попечителю);

г) суммы, направленные на строительство или приобретение жилого дома, квартиры, дачи (до трех лет) в пределах 500 минимальных заработных плат, установленных законом.

Законом предусмотрены и некоторые другие вычеты, в результате производства которых из совокупного дохода образуется *облагаемый совокупный доход*. Закон требует учитывать все доходы, получаемые физическим лицом в разных местах и от разных источников, поэтому при налогообложении дохода к нему применяется термин “совокупный”.

Ставки налога установлены в отношении облагаемого совокупного годового дохода (по всем видам доходов). С начала введения закона в действие они подвергались изменениям в связи с инфляцией и с 1 января 1994 г.⁶ установлены в следующих размерах:

с дохода до 10 млн. руб. — 12%;

от 10 000 001 до 50 млн. руб. — 1 200 000 руб. + 20% с суммы, превышающей 10 млн. руб.;

от 50 000 001 руб. и выше — 9 200 000 руб. + 30% с суммы, превышающей 50 млн. руб.

С лиц, не имеющих постоянного местожительства в РФ, налог удерживается у источника выплаты в размере 20%, если иное не предусмотрено международными договорами. Однако с доходов, получаемых за выполнение трудовых и иных приравненных к ним обязанностей, налог удерживается на общих основаниях.

Устанавливая в принципе одинаковый порядок налогообложения всех видов доходов. Закон закрепляет и их особенности по следующим группам.

1. *Налогообложение доходов, получаемых за выполнение трудовых и иных приравненных к ним обязанностей по месту основной работы (службы, учебы)*. Исчисление и удержание налога в этом случае производится предприятием, учреждением, организацией с начала календарного года по истечении каждого месяца. При этом учитывается доход, полученный не только от выполнения основных трудовых обязанностей, но и по совместительству и от выполнения работ по гражданско-правовому договору в этой же организации. По окончании года производится перерасчет налога, исходя из сумм совокупного дохода, начисленных физическому лицу в течение календарного года.

2. *Налогообложение доходов, получаемых не по месту основной работы (службы, учебы).* Если гражданин, помимо места основной работы (службы, учебы), получает одновременно какие-либо доходы, в том числе от предпринимательской деятельности, от других предприятий, учреждений и организаций или физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей, то такие доходы подлежат налогообложению без исключения из них сумм установленного законом размера минимальной заработной платы и расходов на содержание детей и иждивенцев.

По окончании года сведения об этих доходах должны быть включены в декларацию (если совокупный облагаемый доход превысил установленную законом сумму).

Предприятия, организации, учреждения и физические лица, зарегистрированные в качестве предпринимателей, обязаны не реже одного раза в квартал представлять налоговым органам сведения о выплаченных физическим лицам суммах и удержанных с них налогов.

3. *Налогообложение доходов от предпринимательской деятельности и других доходов.*

В данном случае определяется порядок налогообложения доходов физических лиц от любых видов предпринимательской деятельности и других доходов (кроме уже рассмотренных выше). К ним относятся: доходы граждан, зарегистрированных в качестве предпринимателей без образования юридического лица; доходы, получаемые гражданами, не имеющими основного места работы (службы, учебы), от предприятий, учреждений, организаций и физических лиц на основе заключенных договоров гражданско-правового характера; другие доходы (не отнесенные к первой и второй группам).

К плательщикам налога с таких доходов относятся, в частности: граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность индивидуально, а также в коллективе без образования юридического лица (в составе полного товарищества); граждане, сдающие в аренду строения, комнаты, гаражи и т. д.⁷

При этом из валового дохода исключаются документально подтвержденные плательщиком расходы, непосредственно связанные с извлечением этого дохода, затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг). Таким образом, *облагаемым доходом* выступает разность между суммой валовых доходов и произведенных для их получения расходов.

При определении облагаемого дохода делаются и другие вычеты, предусмотренные законодательством для всех налогоплательщиков — физических лиц (минимальная заработная плата, расходы на иждивенцев и др.). Если доходы получены от нескольких предприятий, учреждений, организаций и физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей, то вычеты производятся лишь в одном месте получения

доходов по выбору налогоплательщика. При наличии у последнего места основной работы такие вычеты не производятся.

Налог по данной группе доходов исчисляется и удерживается при выплате дохода предприятиями, учреждениями, организациями, физическими лицами, зарегистрированными в качестве предпринимателей, или налоговыми органами на основании деклараций либо материалов проверок, а также полученных от организаций сведений. Налог, исчисляемый налоговыми **органами**, уплачивается налогоплательщиком в три срока по доходам за прошедший год. Перерасчет по совокупному годовому доходу производится не позднее 15 июля.

В Законе о подоходном налоге особо регулируется порядок представления деклараций о доходах. В сравнении с ранее действовавшим законодательством значительно расширяется круг лиц, которым надлежит представлять декларацию налоговым органам.

От представления декларации освобождаются лица, имеющие доход только от выполнения трудовых обязанностей по месту основной работы, а также те лица, совокупный облагаемый доход которых не превышает установленную Законом сумму (т. е. сумму дохода, исчисление налога с которой производится по минимальной ставке).

В других случаях требуется представление декларации налоговому органу по месту постоянного жительства не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным.

При неправильном привлечении к уплате налога возврат или довызыскание производятся не более чем за три года, предшествующих обнаружению акта неправильного удержания. При уклонении налогоплательщика от уплаты налога невзысканные суммы взыскиваются за все время уклонения.

Налог на имущество физических лиц

Закон Российской Федерации “О налоге на имущество физических лиц” был принят 9 декабря 1991 г.⁸ До него в советский

период действовало налогообложение принадлежащего гражданам имущества лишь по отдельным его видам, в сущности единичным: это налоги с владельцев строений и налог с владельцев транспортных средств. До 50 — 60-х гг. существовали и налоги с владельцев скота, налогообложение земли. Поскольку перечень объектов налогообложения был ограниченным, обобщающее их наименование и единый нормативный акт отсутствовали; регулирование производилось отдельными нормативными актами по конкретным видам имущества.

Поимущественные налоги действовали в царской России (например, квартирный налог, налог с наследства). В настоящее время они взимаются в зарубежных странах со стоимости движимого и недвижимого имущества, обычно по невысоким ставкам, в системе местного налогообложения.

Особенность имущественных налогов состоит в том, что их объектом является имущество само по себе, а не как источник дохода'.

Рассматриваемый Закон как единый акт установил налогообложение имущества граждан, охватывающее разнообразные его виды. Выделены в порядке исключения лишь автомобили, мотоциклы и другие самоходные машины и механизмы на пневмоходу, налогообложение которых регулируется особым нормативным актом¹⁰.

Круг объектов налога на имущество по действующему законодательству существенно расширен.

Плательщиками налога являются физические лица, имеющие в собственности объекты, указанные в Законе о данном налоге.

Объекты налогообложения — жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения, а также моторные лодки, вертолеты, самолеты и другие транспортные средства (за приведенным выше исключением). Обязанность уплаты налога с этих объектов возникает у физических лиц только в том случае, если они находятся у него в собственности.

Определяя ставки налога, Закон делит **объекты налогообложения** на две группы.

1. За строения, помещения и сооружения уплачивается ежегодно до 0,1% от их инвентаризационной стоимости, определяемой для расчета суммы по обязательному страхованию. Ставки в этом пределе ежегодно устанавливаются органами законодательной (представительной) власти субъектов Федерации.

2. Транспортные средства облагаются налогом в зависимости от мощности двигателя по ставкам, установленным с каждой лошадиной силы или с каждого киловатта мощности в процентах к минимальной заработной плате (от 3 до 13,5%). Они различаются по видам транспортных средств (вертолеты и самолеты, яхты и катера, и т. д.).

Льготы установлены как для всех объектов налогообложения, так и по некоторым видам имущества.

По всем объектам за особые заслуги перед обществом и государством от налога освобождаются Герои Советского Союза и Российской Федерации, лица, награжденные орденом Славы трех степеней, участники Гражданской и Великой Отечественной войн и т. п. В качестве социальной поддержки также по всем объектам освобождаются от налога инвалиды I и II групп; лица, получающие льготы как подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС.

Помимо этого освобождаются от налога на строения, помещения и сооружения: пенсионеры; солдаты, матросы, сержанты, старшины, прапорщики, мичманы и лица офицерского состава, военнослужащие и военнообязанные, выполнявшие интернациональный долг в странах, в которых велись боевые действия;

родители и супруги погибших военнослужащих, а также государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей; деятели культуры, искусства и народные мастера, использующие специально оборудованные помещения (включая жилье) исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий.

От уплаты налога освобождаются владельцы моторных лодок с мотором мощностью не более 10 л.с. (7,4 киловатта).

Поскольку данный вид налога является местным и зачисляется в местный бюджет (по месту нахождения, регистрации имущества), то органы власти автономных округов и автономной области и органы местного самоуправления могут предоставлять дополнительные, помимо предусмотренных в Законе, льготы и уменьшать размеры ставок.

Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения

Налог с наследств и дарений имеет распространение в зарубежных странах с глубокой древности, существуя в форме единого либо двух налогов. По этому налогу в современный

период действует высокий необлагаемый минимум, большое количество льгот. Поэтому поступления от него в бюджет незначительны. В России налогообложение имущества, переходящего безвозмездным способом, существовало еще в царствование Алексея Михайловича, неоднократно впоследствии изменяясь. В СССР такой налог взимался на основании постановления ЦИК и СНК СССР от 29 января 1926 г. Были установлены резко прогрессивные ставки от 1 до 90%, колебавшиеся в зависимости от стоимости имущества. Затем Указом Президиума Верховного Совета СССР от 9 января 1943 г. он был отменен и возрожден почти через 50 лет Законом Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения", от 12 декабря 1991 г. Данный налог действующим законодательством РФ отнесен к группе федеральных налогов.

Плательщики налога — физические лица, которые принимают имущество, переходящее в их собственность в порядке наследования или дарения.

Объекты налогообложения представляют конкретно перечисленные в законе виды имущества. Их перечень после принятия закона был расширен. Итак, к объектам налогообложения отнесены жилые дома, квартиры, дачи, садовые домики в садоводческих товариществах, автомобили, мотоциклы, моторные лодки, катера, яхты, другие транспортные средства, предметы антиквариата и искусства, ювелирные изделия, бытовые изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней и лом таких изделий, паенакопления в жилищно-строительных, гаражно-строительных и дачно-строительных кооперативах, суммы, находящиеся на вкладах в учреждениях

банков и других кредитных учреждениях, средства на именных приватизационных счетах физических лиц, стоимость имущественных и земельных долей (паев).

Закон различает налогообложение имущества, переходящего по наследству, и имущества, переходящего в порядке дарения. Эти различия касаются необлагаемой части (стоимости) имущества, ставок, определения круга субъектов (плательщиков), льгот.

Более “мягкое” налогообложение установлено в отношении наследуемого имущества. Обязанность уплаты налога с наследуемого имущества установлена при превышении им стоимости 850-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда, а имущества, переходящего в порядке дарения, — 80-кратной минимальной заработной платы.

При налогообложении имущества, переходящего в порядке наследования, Закон выделяет три *подгруппы налогоплательщиков*: а) наследники первой очереди; б) наследники второй очереди; в) другие наследники. В зависимости от принадлежности к какой-либо из этих подгрупп установлены ставки налога. Они зависят также от стоимости наследуемого имущества. Так, при наследовании имущества стоимостью от 850-кратной до 1700-кратной минимальной заработной платы наследники первой очереди уплачивают налог в размере 5% от стоимости имущества, превышающей 850-кратную минимальную заработную плату, наследники второй очереди — соответственно 10%, а другие наследники — 20%. С увеличением стоимости имущества возрастают и ставки налога. Максимальные ставки установлены при наследовании имущества стоимостью свыше 2550-кратной минимальной заработной платы: для наследников первой очереди — в размере 127,5-кратной минимальной заработной платы + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550-кратную минимальную заработную плату; для наследников второй очереди — соответственно 255-кратной минимальной заработной платы + 30%, для других наследников — 455-кратной минимальной заработной платы + 40%.

Подобный принцип налогообложения применен **и в отношении имущества, переходящего в порядке дарения**. Налогоплательщики в этом случае разделены на две подгруппы: а) дети, родители и б) другие физические лица.

Дети и родители обязаны уплатить налог в размере 3% от стоимости имущества, переходящего в порядке дарения, превышающей 80-кратную минимальную заработную плату, а другие физические лица — 10%. Максимальные ставки установлены в отношении имущества, превышающего 2550-кратную **минимальную** заработную плату, а именно: для детей и родителей — в размере 176,1-кратной минимальной заработной платы + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550-кратную **минимальную**

заработную плату, для других физических лиц — 502-кратной минимальной заработной платы + 40%.

Установлены следующие **льготы**. От налога освобождаются:

имущество, переходящее в порядке наследования или дарения супругу; жилые дома (квартиры) и паенакопления в жилищностроительных кооперативах, если наследники (одаряемые) проживали в этих домах (квартирах) совместно с наследодателем (дарителем) на день открытия наследства или оформления договора (дарения); имущество лиц, погибших при защите СССР

и РФ или в связи с выполнением долга гражданина СССР и РФ по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка.

Не облагаются налогом жилые дома, переходящие в порядке наследования инвалидам I и II групп.

Налогообложение производится на основании документов, представленных в налоговые органы. Исчисление налога возложено на налоговые органы, которые вручают налогоплательщикам соответствующие извещения.

1. Принуждение в сфере применения и исполнения налогового законодательства

а) Общие вопросы

Современное государство является государством *налоговым*, т. е. оно устанавливает режим налогообложения для различных субъектов права и стремится обеспечить правопорядок в данной сфере, используя при этом соответствующую систему контроля. Но современное государство должно быть и *правовым* государством. Если установленные законодателем правовые нормы игнорируются либо исполняются ненадлежащим образом, то государство (в лице его специальных органов и должностных лиц) вправе применить к нарушителям меры принуждения.

С развитием рыночных отношений в Российской Федерации формируется **новая система налогообложения**. Принятые в течение последних пяти лет законодательные и иные нормативные акты о налогообложении устанавливают не только систему налогов в Российской Федерации, порядок их исчисления и уплаты, но и меры контроля за соблюдением норм налогового законодательства. Созданы и функционируют контрольно-надзорные органы, призванные обеспечить режим законности в налоговой сфере. Для этого им предоставлены конкретные контрольные полномочия, в т. ч. и право осуществления мер налогового принуждения, применения к

налогоплательщикам — юридическим и физическим лицам мер юридической ответственности за нарушение налогового законодательства.

В настоящее время сформировался правовой институт — *иксташпут государственного принуждения в налоговой сфере* (институт налогового принуждения). Однако каждодневная практика применения налоговых правовых норм показывает, что в данной сфере существуют определенные проблемы, требующие дальнейшего анализа и разрешения: нечеткость конструирования и определения многих новых составов налоговых нарушений, за которые применяются меры финансовой ответственности; противоречивость процедуры применения финансовых санкций и др.

Контроль за правильностью и своевременностью взимания в бюджет налогов осуществляется налоговыми органами Российской Федерации в соответствии с Законом Российской Федерации “О Государственной налоговой службе Российской Федера

ции” от 21 марта 1991 г.¹ (в ред. Законов Российской Федерации от 24 июня, 2 июля 1992 г. и 25 февраля 1993 г.) и иными законодательными актами (ст. 24 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” от 27 декабря 1991 г.²) в ред. Законов Российской Федерации от 16 июля, 22 декабря 1992 г., 21 мая 1993 г. и 24 июня 1994 г.

Одним из часто встречающихся *проявлений контроля в сфере налогообложения*, с целью соблюдения налогового законодательства, обеспечения правильного исчисления, полноты и своевременности внесения налогов в бюджет является предоставленное налоговым органам право производить в министерствах и ведомствах, на предприятиях, в учреждениях и организациях, основанных на любых формах собственности, включая предприятия с иностранными инвестициями, проверки денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет. Должностные лица государственных налоговых органов вправе получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках, за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну, определяемую в установленном законодательством порядке.

Действующее законодательство Российской Федерации предусматривает право налоговых органов по результатам проверок применить к налогоплательщикам — физическим и юридическим лицам меры государственного принуждения.

Принуждение в сфере налогообложения³ — это система установленных законодательством Российской Федерации мер предупредительного, пресекающего и восстановительного характера, применяемых к налогоплательщикам — физическим и юридическим лицам для осуществления контроля, обеспечения режима законности в

сфере налогообложения, соблюдения правил уплаты налоговых платежей и выявления (сбора) данных (информации) о выполнении налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов, а в случае совершения налогового правонарушения применения к ним мер ответственности (финансовой, административной, уголовной, дисциплинарной).

Налоговое принуждение в значительной мере осуществляется в административном порядке.

Меры принуждения, которые применяются в сфере налогообложения, имеют следующие *специфические признаки*:

- 1) распространяются как на юридических, так и физических лиц;
- 2) осуществляются для обеспечения режима законности в сфере налогообложения и соблюдения правил уплаты налоговых платежей;
- 3) механизм правового регулирования налогового принуждения, который устанавливает основания и порядок применения финансовых санкций, административно-принудительных мер воздействия и мер уголовного наказания, определяется финансовым, административным, уголовным законодательством;
- 4) внесудебное, как правило, применение мер налогового принуждения. Применение мер налогового принуждения относится в большинстве случаев к компетенции специальных государственных органов (налоговых органов), уполномоченных должностных лиц (представителей административной власти); оно является результатом реализации ими государственно-властных полномочий. Такие меры осуществляются в отношении не подчиненных им должностных лиц и организаций;
- 5) система мер налогового принуждения отличается разносторонним характером; они могут быть различными по своей значительности, по силе воздействия и масштабу применения;
- 6) налоговое принуждение имеет основной целью понуждение к исполнению гражданами, должностными лицами, предприятиями, учреждениями, организациями установленных правовыми нормами юридических обязанностей в сфере налогообложения, уплаты налогов и других обязательных платежей;
- 7) порядок применения налогового принуждения определен в большей мере нормами финансового права и административно-процессуальными нормами, т. е. чаще всего применение финансовых санкций происходит в рамках административного процесса;
- 8) специфический (упрощенный) порядок применения мер налогового принуждения — это порядок оперативного воздействия (реагирования), т. е. процессуальный порядок оформления факта применения мер принуждения в налоговой сфере, по общему правилу, связан с производством меньшего круга процессуальных действий, чем, например, осуществление мер принудительного воздействия, предусмотренного уголовно-процессуальным

законодательством. Процессуальные формы являются здесь более простыми, чем судебные⁴;

9) при применении мер налогового принуждения должен обеспечиваться режим законности, который гарантируется установлением систематического контроля за реализацией мер финансового, административного и уголовного воздействия, осуществлением прокурорского надзора, возможностью обжалования, а также другими способами, закрепленными в действующем законодательстве.

В Российской Федерации образованы и действуют **государственные органы, которые реализуют функции налогового принуждения**: Государственная налоговая служба, федеральное казначейство, федеральные органы налоговой полиции. Например, федеральные органы налоговой полиции являются правоохранительными органами и составной частью сил обеспечения экономической безопасности Российской Федерации. *Задачами федеральных органов налоговой полиции* являются:

— выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений. О выявленных при этом других экономических преступлениях органы налоговой полиции обязаны проинформировать соответствующие правоохранительные органы;

— обеспечение безопасности деятельности государственных налоговых инспекций, защиты их сотрудников от противоправных посягательств при исполнении служебных обязанностей;

— предупреждение, выявление и пресечение коррупции в налоговых органах.

Федеральные органы налоговой полиции в соответствии с поставленными перед **ними** задачами обязаны проводить в соответствии с законодательством оперативно-розыскные мероприятия и дознание с целью выявления и пресечения налоговых преступлений, осуществлять розыск лиц, совершивших указанные преступления или подозреваемых в их совершении, а также принимать меры к возмещению нанесенного государству ущерба; осуществлять в пределах своей компетенции производство по делам о налоговых преступлениях и нарушениях;

принимать, регистрировать заявления, сообщения и иную информацию о налоговых преступлениях и нарушениях и осуществлять в установленном законом порядке их проверку⁵.

В сфере налогообложения могут осуществляться предупредительные, пресекающие меры, а также меры ответственности нарушителей налогового законодательства.

б) Предупредительные меры

Предупредительные меры применяются государственными органами с целью предупреждения правонарушений в сфере налогообложения и контроля за правильностью внесения налогоплательщиками соответствующих платежей в бюджет и во внебюджетные фонды.

Система предупредительных мер:

1) налоговые органы вправе получать от налогоплательщиков (предприятий, учреждений, организаций, банков, иных финансово-кредитных учреждений), а также от граждан справки, документы и копии с них, касающиеся хозяйственной деятельности налогоплательщика и необходимые для правильного исчисления налогообложения;

2) осуществляя свои полномочия, должностные лица налоговых органов вправе с соблюдением соответствующих правил обследовать⁶ любые используемые для извлечения доходов либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения предприятий, учреждений, организаций и граждан. В случае отказа граждан допустить должностных лиц государственных налоговых инспекций к обследованию указанных помещений налоговые органы вправе определять облагаемый доход таких лиц на основании документов, свидетельствующих о получении ими доходов, и с учетом обложения налогами лиц, занимающихся аналогичной предпринимательской деятельностью. В ходе проверки налоговые органы вправе потребовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых предприятий и организаций устранения выявленных нарушений законодательства о налогах;

3) проведение в соответствии с законодательством оперативно-розыскных мероприятий с целью выявления, предупреждения и пресечения фактов сокрытия доходов от налогообложения и уклонения от уплаты налогов, дознание по которым отнесено законом к ведению федеральных органов налоговой полиции;

4) осуществление органами налоговой полиции в необходимых случаях проверки налогоплательщиков (в том числе контрольные) после проверок, проведенных должностными лицами органов Государственной налоговой службы Российской Федерации, в полном объеме с составлением актов по результатам этих проверок. Утверждение актов проверок и применение соответствующих санкций осуществляются начальником органа налоговой полиции или его заместителем.

Органы казначейства имеют право производить в министерствах, ведомствах, на предприятиях, в учреждениях и организациях, в банках и иных финансово-кредитных учреждениях любых форм собственности, включая совместные предприятия, проверки денежных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетов, планов, смет и иных документов, связанных с зачислением, перечислением и использованием средств республиканского бюджета Российской Федерации, и требовать у них справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках;

они вправе получать от банков, иных финансово-кредитных учреждений справки о состоянии счетов предприятий, учреждений и организаций, использующих средства республиканского бюджета Российской Федерации,

государственных (федеральных) внебюджетных фондов, а также внебюджетные (федеральные) средства;

5) проверка у граждан и должностных лиц документов, удостоверяющих личность, если имеются достаточные основания подозревать их в совершении преступления или административного правонарушения;

б) право вызывать с целью получения объяснений, справок, сведений граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства по вопросам, относящимся к компетенции федеральных органов налоговой полиции;

7) получать безвозмездно от министерств, ведомств, а также предприятий, учреждений и организаций (независимо от форм собственности), физических лиц информацию, необходимую для исполнения возложенных на федеральные органы налоговой полиции обязанностей, за исключением случаев, когда законом установлен специальный порядок получения такой информации. Полученная федеральными органами налоговой полиции информация используется исключительно в служебных целях и разглашению не подлежит;

8) налоговые органы имеют право вносить в соответствии с законом в государственные органы, должностным лицам предприятий, учреждений и организаций независимо от форм собственности, в общественные объединения обязательные для рассмотрения представления и предложения об устранении обстоятельств, способствовавших совершению налоговых преступлений и нарушений.

в) Меры пресечения

Определяющим признаком пресечения является *прямое юридически-властное воздействие налоговых органов на субъектов, обязанных согласно действующему законодательству платить налоги и осуществлять другие обязательные платежи в бюджет и во внебюджетные фонды*. Меры пресечения в налоговой сфере применяются тогда, когда необходимо в принудительном порядке прекратить (пресечь) противоправные действия и предотвратить их вредные для общества и государства последствия.

Меры пресечения выполняют также *функцию процессуального обеспечения*, т. е. они обеспечивают привлечение в будущем правонарушителя (при соответствующем уровне доказывания и объеме доказательств) к финансовой или другой юридической ответственности.

Виды пресекательных мер:

1) налоговые органы имеют право приостанавливать операции предприятий, учреждений, организаций и граждан по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учреждениях в случаях непредставления (или отказа представить) бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов (ст. 14 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”). Приостановление операций

налогоплательщиков по счетам в банках и кредитных учреждениях возможно на срок до одного месяца в случаях непредставления документов, связанных с исчислением и уплатой налогов. Решение о приостановлении операций по указанным счетам принимают также начальник органа налоговой полиции или его заместитель.

Следует отметить, что налоговыми органами часто даются указания банкам о приостановлении операций по счетам предприятий совершенно по другим основаниям (например, в связи с выявленными нарушениями финансовой дисциплины либо фактами сокрытия объектов налогообложения). Однако указанные основания для приостановления операций законодательством не предусмотрены. В этих случаях предприятия вправе защищать свои интересы и права от незаконных действий налоговых органов;

2) ликвидация коммерческого банка или предприятия. В случае обнаружения фактов повторного невыполнения коммерческим банком или другим кредитным учреждением установ

ленного порядка открытия налогоплательщикам расчетного или иных счетов налоговые органы и органы налоговой полиции сообщают об установленных фактах в Банк России для принятия мер в порядке надзора, предусмотренных Федеральным Законом РФ “О Центральном банке РФ (Банке России)”. Выявление налоговым органом факта повторного нарушения предприятием, организацией, учреждением порядка открытия указанных счетов является основанием для принятия в установленном порядке решения о ликвидации коммерческого банка, предприятия, организации, кредитного или иного учреждения и взыскания полученных ими доходов в пользу государства (п. 1 абз. 3 Указа Президента РФ “Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей” от 23 мая 1994 г.).

3) изъятие должностными лицами налоговых инспекций документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан⁷;

4) органы налоговой полиции вправе осуществлять административное задержание и применять другие меры, предусмотренные законодательством об административных правонарушениях;

5) налагать административный арест на имущество юридических и физических лиц с последующей реализацией этого имущества в установленном порядке в случаях невыполнения указанными лицами обязанностей по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей для обеспечения своевременного поступления сумм сокрытых налогов, сборов и других обязательных платежей в соответствующий бюджет. В соответствии с Положением о порядке обращения взыскания недоимок по налогам и другим обязательным платежам, уплачиваемым юридическими

лицами в бюджет и государственные внебюджетные фонды, на их имущество в случае отсутствия денежных средств на счетах в банках⁸, утвержденным Государственной налоговой службой Российской Федерации 25 мая 1994 г., Департаментом налоговой полиции Российской Федерации 26 мая 1994 г., Министерством финансов Российской Федерации 25 мая 1994 г., производится обращение взыскания на имущество налогоплательщиков, не внесших в установленный срок налоги и другие обязательные платежи в бюджет и государственные внебюджетные фонды (недоимки). В таком же порядке при отсутствии на счетах денежных средств обращают-

ся ко взысканию в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации, суммы пени за задержку уплаты недоимки, штрафов и иных санкций за нарушение налогового законодательства.

Взыскание недоимки, может быть обращено только на **имущество** налогоплательщика-должника, принадлежащее ему на праве собственности или хозяйственного ведения (кроме случаев, когда в договоре о передаче имущества в хозяйственное ведение предусмотрен запрет на его отчуждение полностью либо в той или иной части) независимо от того, где и в чем фактическом пользовании оно находится;

8) органы налоговой полиции вправе применять табельное огнестрельное оружие, специальные средства (кроме водометов, бронемашин и служебных собак), физическую силу в порядке, предусмотренном Законом РСФСР “О милиции”.

Органы федерального казначейства Российской Федерации могут применять также следующие меры пресечения:

— требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых органов государственного управления, предприятий, учреждений и организаций устранения выявленных нарушений порядка исполнения республиканского бюджета Российской Федерации, контролировать их устранение;

— приостанавливать операции по счетам предприятий, учреждений и организаций (включая банки и иные финансово-кредитные учреждения), использующих средства республиканского бюджета Российской Федерации, государственных (федеральных) внебюджетных фондов и внебюджетные (федеральные) средства, в случаях непредставления (или отказа предъявить) органам казначейства и их должностным лицам бухгалтерских и финансовых документов, связанных с использованием указанных средств;

— изымать у предприятий, учреждений и организаций документы, свидетельствующие о нарушениях порядка исполнения республиканского бюджета Российской Федерации, государственных (федеральных) внебюджетных фондов и совершении операций с внебюджетными (федеральными) средствами. Основанием для изъятия соответствующих документов является письменное постановление должностного лица органа казначейства.

г) Восстановительные меры

В налоговом законодательстве имеются также нормы, устанавливающие санкции восстановительного характера. Восстановительные меры применяются с целью возмещения причи-

ненного налоговым правонарушением ущерба, восстановления справедливого (прежнего) правового положения. Во многом восстановительные меры похожи на меры финансовой ответственности, так как последние и осуществляются с целью обеспечения поступления денежных средств в бюджет и иные внебюджетные фонды.

Однако восстановительные меры имеют некоторую особенность. Одной из распространенных мер восстановительного характера является изъятие у предприятий и учреждений, частных предпринимателей незаконно полученного; оно состоит во взимании в доход бюджета сумм, полученных предприятиями, частными предпринимателями посредством нарушения финансовой дисциплины.

Восстановительная мера — это *финансовая санкция*, ибо как всякая финансовая санкция направлена на восстановление нарушенного порядка исчисления и уплаты налогов*. Например, органы казначейства могут применять меры принуждения восстановительного характера: выдавать обязательные для исполнения предписания о взыскании с предприятий, учреждений и организаций в бесспорном порядке средств, выделенных из республиканского бюджета Российской Федерации, средств этого бюджета, направленных в государственные (федеральные) внебюджетные фонды, или внебюджетных (федеральных) средств, используемых не по целевому назначению, с наложением на предприятия, учреждения и организации, допустившие такие нарушения, штрафа в размере действующей учетной ставки Банка России.

2. Основания ответственности за нарушение налогового законодательства

Предупредительные меры и меры пресечения, применяемые к налогоплательщикам в финансовой сфере, как правило, предшествуют осуществлению мер финансовой и правовой ответственности за совершение налоговых нарушений, т. е. опережают реализацию финансовых санкций, наложение административных и дисциплинарных взысканий, применение уголовного наказания.

Проблема юридической ответственности в сфере налогообложения (ответственности за нарушения налогового законодательства¹⁰) является в настоящее время весьма актуальной и привлекает внимание как ученых-юристов", так и экономис-

тов¹². Не остается в стороне от анализа и исследования судебной практики по применению мер финансовой ответственности и Высший Арбитражный Суд Российской Федерации¹³. Не оставляет, разумеется, равнодушными данная тема и самих налогоплательщиков (физических и юридических лиц).

Проблема ответственности за налоговые правонарушения является комплексной и должна разрешаться посредством анализа и совершенствования действующего административного, финансового, уголовного и гражданского законодательства.

Основанием правовой ответственности является правонарушение, характеризующееся всеми свойственными такому правовому явлению признаками (противоправность, виновность, наличие причинной связи между противоправным действием и непосредственно наступившими его отрицательными последствиями, наказуемость действия или бездействия).

В зависимости от вида и характера правонарушения различаются и **виды правовой ответственности**. Традиционно в теории права выделяют *административную, уголовную, дисциплинарную, гражданскую и материальную* ответственность.

Весьма важным является вопрос об основании ответственности в налоговой сфере — в случае налогового правонарушения. Нарушения налогового законодательства могут служить **основаниями** для привлечения физического либо юридического лица к различным видам правовой ответственности. Следовательно, существует **система законодательных и других нормативных актов**, устанавливающих финансовую, административную, уголовную и дисциплинарную ответственность налогоплательщиков за совершенные ими налоговые правонарушения:

— Закон Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” от 27 декабря 1991 г.” (с последующими изменениями и дополнениями);

— Закон Российской Федерации “О Государственной налоговой службе Российской Федерации” от 21 марта 1991 г.¹⁵ (с последующими изменениями и дополнениями);

— Кодекс РСФСР об административных правонарушениях;

— Уголовный кодекс РСФСР;

— Таможенный кодекс Российской Федерации от 18 июня 1993 г. (содержит более 30 статей, в которых законодателем установлена ответственность за нарушения порядка исчисления и уплаты налогов, пошлин и сборов).

В данной сфере действуют также и другие законы, посвященные отдельным налогам, указы Президента Российской Федера

ции, иные подзаконные нормативные акты, содержащие разъяснения по применению санкций и процедуре реализации мер правовой ответственности за налоговые правонарушения¹⁶.

Согласно Закону Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” основанием ответственности налогоплательщика и органа Государственной налоговой службы является совершенное **ими** правонарушение, состоящее в неисполнении либо ненадлежащем исполнении налогоплательщиком обязательств перед бюджетом, либо в

нарушении органом (должностными лицами) Государственной налоговой службы прав и интересов налогоплательщика (п. 7 ст. 11).

Нарушение налогового законодательства — это противоправное, виновное деяние (действие или бездействие), которое выражается в неисполнении либо ненадлежащем исполнении налогоплательщиком финансовых обязательств перед бюджетом либо в нарушении органом (должностными лицами) Государственной налоговой службы прав и законных интересов налогоплательщика и за которое установлена юридическая ответственность.

Нарушение налогового законодательства может проявляться в действии или бездействии, нарушении различных правовых норм, так или иначе связанных с правильным исчислением, полным и своевременным внесением налоговых и иных обязательных платежей в бюджет. Виды их относительно разнообразны, различны также и установленные за них меры ответственности.

Отдельные виды правонарушений могут одновременно повлечь и различную ответственность как юридических, так и физических лиц. Так, за сокрытие объекта налогообложения может быть наложено взыскание на предприятие и административный штраф на виновное в этом должностное лицо данного предприятия, что не исключает также наложения на него дисциплинарного взыскания за невыполнение или ненадлежащее выполнение служебных обязанностей.

Виды нарушений налогового законодательства могут быть сгруппированы в зависимости от конкретного объекта, на который направлены противоправные деяния:

1) сокрытие дохода (прибыли) (сокрытие объекта налогообложения); уголовное законодательство устанавливает в качестве состава преступления сокрытие объекта налогообложения в крупных и особо крупных размерах;

2) занижение дохода (прибыли);

3) отсутствие учета объекта налогообложения (неучет объекта налогообложения);

4) ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка;

5) непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган необходимых для исчисления и уплаты налогов документов;

6) несвоевременная уплата налогов (задержка уплаты налога);

7) непредставление или представление искаженной декларации о доходах (уклонение от подачи декларации о доходах или включение в нее заведомо искаженных данных);

8) нарушение установленной формы составления бухгалтерского отчета, баланса (представление их по неустановленной форме);

9) внесение в бухгалтерский отчет заведомо неправильных сведений (искажение бухгалтерского отчета);

10) уклонение от явки в органы Государственной налоговой инспекции для дачи пояснений;

11) отказ от дачи органам Государственной налоговой службы пояснений об источниках доходов (прибыли) и фактическом их объеме;

12) непредставление документов и иной информации о деятельности хозяйствующего субъекта по требованию органов Государственной налоговой службы;

13) невыполнение определенных требований должностных лиц налоговых инспекций (невыполнение требований налогового инспектора о представлении документов, о допуске в помещение, об устранении нарушений налогового законодательства);

14) использование налоговой оговорки и нарушение условий налогового договора;

15) нарушение законодательства о предпринимательской деятельности граждан;

16) невыполнение обязанностей должностными лицами кредитно-финансовых учреждений, связанных с исполнением налогового законодательства;

17) причинение налогоплательщику материального ущерба незаконными действиями должностных лиц налоговых инспекций.

Нарушение юридическими, физическими и должностными лицами налогового законодательства является общим основанием для привлечения нарушителей к финансовой, административной, дисциплинарной и уголовной ответственности.

3. Финансовая ответственность а) Финансовые санкции

В российском законодательстве появился термин “финансовая ответственность” (“меры финансовой ответственности”)¹⁷. Она выражается в разных формах денежных взысканий, среди которых важное место занимают финансовые санкции.

Финансово-правовые санкции — это применение уполномоченными на то государственными органами и их должностными лицами к налогоплательщикам (юридическим и физическим лицам) за совершение налогового правонарушения в установленном административными и финансово-правовыми нормами порядке мер государственного принуждения, выражающихся в денежной форме и перечисляемых в бюджет, с целью обеспечения общественных и государственных финансовых интересов, возмещения недополученных бюджетом и внебюджетными фондами денежных поступлений, а также наказания нарушителей. Таким образом, применение финансовых санкций влечет для виновных в совершении налоговых нарушений наступление обременительных последствий имущественного и морального характера.

В соответствии с Законом РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” (с учетом изменений и дополнений, внесенных Законами от 16 июля, 22 декабря 1992 г., 21 мая 1993 г. и от 24 июня 1994 г.) налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, в установленных Законом случаях несет финансовую ответственность в виде:

1) взыскания всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения и штрафа в размере той же суммы, а при повторном нарушении — соответствующей суммы и штрафа в двукратном размере этой суммы. При установлении судом факта умышленного сокрытия или занижения дохода (прибыли) приговором или решением суда по иску налогового органа или прокурора может быть взыскан в федеральный бюджет штраф в пятикратном размере сокрытой или заниженной суммы дохода (прибыли);

2) штрафа в размере 10% от причитающихся к уплате сумм налога за последний отчетный квартал, непосредственно предшествующий проверке, по каждому из следующих видов нарушений:

— отсутствие учета объектов налогообложения;

— ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка, повлекшим за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период не менее чем на 5% от причитающейся к уплате суммы налога за последний отчетный квартал;

— непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления, а также для уплаты налога;

3) взыскания пени с налогоплательщика в случае задержки уплаты налога в размере 0,7% неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа, начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога, если законом не предусмотрены иные размеры пени. Взыскание пени, по мнению законодателя, не освобождает налогоплательщика от других видов ответственности. *Пеня — вид финансовой ответственности.* Она может быть также взыскана с налогоплательщика — юридического лица в бесспорном порядке.

Пеня начисляется только на выявленные задержанные суммы налогов, начиная с установленного срока уплаты. При взыскании недоимки в судебном порядке начисление пени прекращается со дня вынесения судом решения об изъятии имущества недоимщика (об обращении взыскания на суммы, причитающиеся недоимщику от других лиц);

4) других санкций, предусмотренных законодательными актами: ст. 13 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” (с учетом Указа Президента Российской Федерации “О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней”) от 22 декабря 1993 г.¹⁸; ст. 14 Закона

Российской Федерации “Об инвестиционном налоговом кредите” от 20 декабря 1991 г.

К юридическим и физическим лицам, освобожденным от уплаты налога, виды ответственности, предусмотренные ст. 13 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” по данному налогу, не применяются.

Дополнительно начисленные суммы налогов по результатам счетных проверок уплачиваются в срок, когда они должны были быть уплачены при правильном исчислении налога в проверяемом периоде. Если суммы налогов начисляются в результате камеральных проверок, то пеня начисляется по истечении 10-дневного срока со дня, установленного для представления отчетности в налоговый орган. В случае совпадения срока уплаты с выходным (праздничным) днем, пеня начисляется начиная со второго рабочего дня после выходного (праздничного) дня.

Днем уплаты считается:

— день внесения денежных средств в соответствующий банк (иное финансово-кредитное учреждение) при уплате наличными деньгами;

— день внесения денежных средств на почту или в банк (иное финансово-кредитное учреждение) при переводе денег по почте или через банк (иное финансово-кредитное учреждение);

— день списания банком (финансово-кредитным учреждением) платежа со счета плательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий счет при перечислении сумм платежа со счета плательщика в банке (ином кредитном учреждении).

Указом Президента Российской Федерации “О проведении налоговой амнистии в 1993 г.” от 27 октября 1993 г.¹⁹ был значительно изменен размер финансовых санкций, взыскиваемых с налогоплательщиков за нарушения налогового законодательства, допущенные в период до 30 ноября 1993 г. В соответствии с упомянутым Указом в Российской Федерации была проведена **налоговая амнистия** в период с 27 октября по 30 ноября 1993 г.²⁰ Поэтому все предприятия и организации, а также лица, осуществлявшие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, объявившие до 30 ноября 1993 г. о своих неуплаченных налогах и налоговых платежах за 1993 г. и предшествовавшие годы и внесших их в тот же срок в республиканский бюджет Российской Федерации в полном объеме, освобождались от применения санкций, предусмотренных налоговым законодательством.

При выявлении сокрытых от налогообложения доходов предприятий, организаций и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, после 30 ноября 1993 г. налоговые органы применяли меры финансовой ответственности в размере, превышающем в три раза размеры штрафов, установленных п. 1 ст. 13 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”.

Соккрытие доходов и их занижение с точки зрения юридического состава налогового правонарушения являются различными понятиями: в первом случае очевиден умысел налогоплательщика, а во втором он может отсутствовать либо быть недостаточно четко выраженным. На практике занижение доходов чаще происходит по неосторожности налогоплательщиков (например, в результате неправильного отнесения расходов на себестоимость продукции)²¹. Однако, как известно, неосторожность также представляет собой форму вины. Поэтому в данном случае можно говорить об ответственности налогоплательщика за занижение дохода.

Практика также пошла по этому пути. Государственная налоговая служба и Министерство финансов Российской Федерации 4 ноября 1993 г. совместно издали нормативный акт “О порядке реализации Указа Президента Российской Федерации” от 27 октября 1993 г. “О проведении налоговой амнистии в 1993 г.”, в котором установлена обязанность налоговых органов взыскивать установленные штрафы в трехкратном размере за сокрытие или занижение дохода (прибыли) или за сокрытие (неучтение) иных объектов налогообложения.

В качестве примеров финансовых санкций можно привести также:

взыскание в федеральный бюджет с банков и иных кредитных учреждений полученного дохода при задержке исполнения поручений налогоплательщиков на перечисление налогов в бюджет и использовании неперечисленных сумм налогов в качестве кредитных ресурсов (ч. 3 ст. 15 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”;

наложение штрафа в размере 10% суммы налога, подлежащего взысканию, на предприятия, учреждения и организации при нарушении установленного порядка перечисления подоходного налога с физических лиц (ст. 22 Закона “О подоходном налоге с физических лиц”).

Меры финансовой ответственности применяются при несоблюдении условий работы с денежной наличностью, а также несоблюдении порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации предприятиями, учреждениями, организациями и физическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица:

— за осуществление расчетов наличными денежными средствами с другими предприятиями, учреждениями и организациями сверх установленных предельных сумм — штраф в двукратном размере суммы произведенного платежа;

— за неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности — штраф в трехкратном размере неоприходованной суммы;

— за несоблюдение действующего порядка хранения свободных денежных средств, а также за накопление в кассах наличных денег сверх установленных лимитов — штраф в трехкратном размере выявленной сверхлимитной кассовой наличности²².

Субъектами финансовой ответственности могут быть юридические лица (в некоторых случаях — и их филиалы), граждане-предприниматели, а также физические лица, являющиеся плательщиками налогов, по которым применяются меры ответственности в соответствии с законодательными актами, регулирующими порядок их уплаты²³.

б) Порядок применения финансовых санкций

Налоговое законодательство устанавливает порядок и сроки применения финансовых санкций. Для юридических лиц предусмотрен бесспорный порядок взыскания недоимок по налогам и другим обязательным платежам, а также сумм штрафов и иных санкций, предусмотренных законодательством. С физических лиц взыскание этих сумм производится в судебном порядке. Вместе с тем должно считаться правовой аксиомой, что **бесспорное взыскание задолженности по обязательствам собственников перед государством**, в том числе по платежам в бюджет, допускается лишь в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации.

Весьма важным на практике является вопрос о выяснении всех обстоятельств совершения налогового правонарушения. При квалификации действия налогоплательщика, при рассмотрении дела о налоговом правонарушении и принятии решения по делу налоговыми органами необходимо руководствоваться установленными традиционными принципами юридического процесса (например, объективная истина, полнота исследования материалов и документов, учет всех обстоятельств дела, соблюдение правил оценки собранных по делу доказательств).

Действующие в настоящее время в этой области нормативные акты нуждаются в совершенствовании (например, письмо Государственной налоговой службы РФ от 6 октября 1993 г. “Методические рекомендации по применению государственными налоговыми инспекциями санкций за нарушение налогового законодательства”).

Взыскание недоимки с юридических и физических лиц обращается на *полученные ими доходы*, а в случае отсутствия таковых — *на имущество этих лиц*. На имущество взыскание обращается во внесудебном порядке через судебных исполнителей народных судов по месту нахождения имущества. При этом важно учитывать требования, которые предусмотрены Положением о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей. В случае, когда бесспорный порядок списания приме-

няется к суммам, которые не должны быть взысканы в таком порядке, эти средства подлежат возврату собственнику без оценки обстоятельств, явившихся основанием для осуществленного списания средств.

Бесспорный порядок списания средств применяется в отношении граждан-предпринимателей. Граждане-предприниматели имеют специальное разрешение на занятие предпринимательской деятельностью, хотя и не обладают обособленным имуществом, используемым для осуществления

предпринимательской деятельности. Однако по своему статусу они остаются физическими лицами. Поэтому взыскание с них указанных сумм должно осуществляться в порядке, предусмотренном для физических лиц, т. е. в судебном порядке²¹. В соответствии со ст. 22 и 29 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации споры о взыскании с граждан-предпринимателей недоимок и применении финансовых санкций за нарушение налогового законодательства подведомственны арбитражным судам.

Следует различать **сроки осуществления бесспорного списания средств:** по суммам, которые начислены в результате счетных проверок, такое списание применяется по истечении 10-дневного срока с момента составления акта счетной проверки, а по суммам, начисленным в результате камеральных проверок, — по истечении 5-дневного срока со дня сообщения о сумме доплаты.

В случае отсутствия у граждан-предпринимателей расчетного счета или денежных средств на нем исполнение приказа арбитражного суда о взыскании с него соответствующих сумм производится в порядке, предусмотренном ст. 356—358 Гражданского процессуального кодекса РСФСР: судебный исполнитель посылает должнику предложение о добровольном исполнении решения в срок до пяти дней, а по истечении данного срока — принудительно исполняет решение.

Мерами принудительного исполнения решения являются:

- 1) обращение взыскания на имущество должника путем наложения ареста и продажи имущества;
- 2) обращение взыскания на заработную плату, пенсию, стипендию и иные источники доходов должника;
- 3) обращение взыскания на денежные суммы и имущество должника, находящиеся у других лиц;
- 4) изъятие у должника и передача взыскателю определенных предметов, указанных в решении суда. Могут быть применены также иные меры, указанные в судебном решении в соответст

вии с действующими следующими нормативными актами: Закон РСФСР “О подоходном налоге с физических лиц” от 27 декабря 1991 г.; Закон Российской Федерации “О Государственной налоговой службе Российской Федерации” от 21 марта 1991 г.; Закон Российской Федерации “О федеральных органах налоговой полиции Российской Федерации” от 24 июня 1993 г.; Указ Президента Российской Федерации “Об осуществлении мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей” от 23 мая 1994 г.

В последнее время во взаимоотношениях между налогоплательщиками и налоговыми органами наблюдается тенденция усиления полномочий последних по взысканию недоимок и применению штрафных санкций.

Одним из примеров можно назвать предоставление налоговым инспекциям прав на обращение взыскания на дебиторскую задолженность налогоплательщиков Указом Президента Российской Федерации “О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней” от 22 декабря 1993 г. Пунктом 29 этого Указа установлено, что к плательщикам налогов могут применяться меры бесспорного взыскания недоимки по платежам в бюджет в виде обращения взыскания на суммы, причитающиеся недоимщику от его дебиторов.

Государственная налоговая служба, Министерство финансов и Центральный банк Российской Федерации утвердили 1 марта 1994 г. “Порядок взыскания недоимки по платежам в бюджет в виде обращения взысканий на суммы, причитающиеся недоимщику от его дебиторов”²⁵. Согласно этому нормативному акту каждое предприятие, учреждение, организация независимо от форм собственности должны вести учет просроченной дебиторской задолженности и составлять ежеквартально перечень предприятий-дебиторов с указанием суммы дебиторской задолженности, в том числе и просроченной. Предприятие-недоимщик представляет в налоговый орган по месту его регистрации:

- 1) перечень предприятий-дебиторов, подписанный руководителем предприятия и главным бухгалтером;
- 2) заявление на взыскание платежей в бюджет с дебитора (дебиторов) на сумму недоимки, но не превышающую сумму просроченной дебиторской задолженности;
- 3) акт выверки суммы просроченной дебиторской задолженности или другой документ, заменяющий акт, подписанный руководителем и главным бухгалтером как предприятия недоимщика, так и предприятия-дебитора.

После проверки налоговыми органами способности предприятия-дебитора произвести расчеты по платежам в бюджет предприятия-недоимщика в счет просроченной дебиторской задолженности налоговая инспекция выписывает инкассовое поручение (распоряжение) на бесспорное взыскание сумм, причитающихся недоимщику по его платежам в бюджет от его дебитора в размере, не превышающем суммы недоимки по платежам в бюджет, начисленных штрафов и пени за несвоевременное перечисление платежей в бюджет недоимщиком.

В случае отказа предприятия-недоимщика представить в налоговый орган заявление на взыскание платежей в бюджет с дебитора (дебиторов) на сумму недоимки налоговый орган по месту нахождения предприятия-недоимщика вправе по собственному усмотрению установить наличие просроченной дебиторской задолженности на предприятии-недоимщике и произвести списание средств с предприятия-дебитора в бесспорном порядке, уведомив об этом предприятие-недоимщика.

Закон “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” использует понятие “**налоги**” для обозначения не только налогов как таковых, но и сборов, пошлин и других обязательных платежей. Поэтому финансовая ответственность, которая предусмотрена ст. 13 упомянутого Закона, может применяться при наличии соответствующих оснований в отношении всех налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, которые включены законодательством в налоговую систему России.

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации “О федеральном казначействе” от 8 декабря 1992 г.²⁶ и Положением о федеральном казначействе Российской Федерации от 27 августа 1993 г.²⁷ в России действует **федеральное казначейство** как один из новых контролирующих органов, имеющих право применять к предприятиям меры финансовой ответственности.

В бесспорном порядке подлежит взысканию штраф, налагаемый органами федерального казначейства на банки или иные финансово-кредитные учреждения в случаях несвоевременного зачисления ими средств, поступивших в доход федерального бюджета в государственные (федеральные) внебюджетные фонды, в размере действующей в банке (финансово-кредитном учреждении), допустившем нарушение, процентной ставки при

краткосрочном кредитовании, увеличенной на 10 пунктов. Органы казначейства могут вносить в Центральный банк Российской Федерации представления о лишении соответствующих банков **и иных** финансово-кредитных учреждений лицензий на совершение банковских операций.

Взыскание сумм санкций осуществляется органами налоговой службы России в трехдневный срок по представлению органов казначейства.

Органы **казначейства** по городам (за исключением городов районного подчинения), районам, районам в городах выполняют многие функции: например, контролируют правильность применения финансовых санкций, предусмотренных Указом Президента Российской Федерации “О федеральном казначействе” от 8 декабря 1992 г.; привлекают в соответствии с действующим законодательством к дисциплинарной ответственности должностных лиц территориальных органов казначейства за нарушения, допущенные **ими** в работе, если за эти нарушения не предусмотрена административная или уголовная ответственность.

Некоторые права, предусмотренные Указом “О федеральном казначействе”, предоставляются только руководителю федерального казначейства и руководителям органов казначейства по республикам в составе Российской Федерации, краям, областям, автономным образованиям, городам Москве и Санкт-Петербургу.

Суммы санкций зачисляются соответственно в доход федерального бюджета **или** в государственные (федеральные) внебюджетные фонды.

Взыскание сумм санкций осуществляется органами Государственной налоговой службы Российской Федерации в трехдневный срок по представлению органов казначейства.

Применение в качестве санкции взыскания суммы сокрытой (заниженной) прибыли (дохода) не означает уплаты налогоплательщиком налога с указанной суммы. Уплата налога с этой суммы возможна только после ее включения в бухгалтерскую отчетность в качестве прибыли прошлых лет и обложения налогом по соответствующей ставке. Пункт 36 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 1994 г.", устанавливает, что изменения бухгалтерской отчетности должны быть отражены в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

Действующее налоговое законодательство устанавливает **и сроки давности применения мер финансовой ответственности.**

Срок давности по претензиям, которые предъявляются к физическим лицам по взысканию налогов в бюджет, составляет три года. Бесспорный порядок взыскания недоимок по налогам с юридических лиц может быть применен в течение шести лет с момента образования недоимки (ст. 24 Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации").

В соответствии с п. 30 Указа Президента Российской Федерации "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней" от 22 декабря 1993 г. органам Государственной налоговой службы Российской Федерации разрешено предоставлять **отсрочки и рассрочки уплаты штрафов** за нарушения налогового законодательства в тех случаях, когда применение штрафных санкций может привести к прекращению дальнейшей производственной деятельности налогоплательщика. Таким образом, Министерством финансов России и другими финансовыми органами могут быть предоставлены налогоплательщикам отсрочки и рассрочки платежей по налогам в бюджет в порядке, предусмотренном законодательством, с уведомлением о принятых решениях налоговых органов.

Предоставление в соответствии с законодательством Российской Федерации финансовыми органами отсрочек и рассрочек платежей в бюджет производится в пределах текущего года и на срок не более шести месяцев. Отсрочки и рассрочки платежей по налогам в федеральный бюджет могут предоставляться только при наличии подтверждения о ранее предоставленных льготах по налоговым платежам в нижестоящие бюджеты.

Однако упомянутый Указ Президента Российской Федерации не устанавливает порядка обращения и рассмотрения ходатайств об отсрочке уплаты штрафных санкций, а также оснований для отказа в удовлетворении ходатайств.

В соответствии с п. 36 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации предприятие вправе исправлять ошибки в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к текущему, так и к прошлому году. Поэтому предприятие может, используя это право, еще в ходе документальной проверки (до вынесения решения по ее итогам) вносить в отчетность соответствующие изменения; оно уплачивает причитающиеся бюджету платежи, избегая таким образом начисления штрафных санкций.

Некоторые налоговые инспекции стали в последнее время обращать взыскание по недоимкам и штрафам на ссудные счета

предприятий и организаций²⁹. Это противоречит действующему законодательству.

Финансовые средства, отраженные на ссудном счете, не принадлежат лицу, которое практически не является владельцем счета. Таким образом, выставление инкассового поручения на ссудный счет предприятия с целью взыскания недоимки и штрафа противоречит действующему законодательству. Такие действия налоговых инспекций должны признаваться незаконными с возмещением предприятию полученных в результате действий налоговых инспекций убытков.

в) Обжалование действий (актов) налоговых органов и их должностных лиц о применении мер финансовой ответственности

Порядок обжалования решений налоговых инспекций и их должностных лиц о применении мер финансовой ответственности является **альтернативным**: налогоплательщик может обратиться за защитой своих прав и интересов в вышестоящую налоговую инспекцию (ст. 14 Закона Российской Федерации “О Государственной налоговой службе Российской Федерации”) либо в суд. В соответствии со ст. 14 названного Закона жалобы предприятий любой организационно-правовой формы на действия должностных лиц государственных налоговых инспекций подаются в те *государственные налоговые инспекции*, которым они непосредственно подчинены. Жалобы рассматриваются и решения по ним принимаются не позднее одного месяца со дня поступления жалобы. Эти решения могут быть обжалованы в течение одного месяца в *вышестоящие государственные налоговые органы*. В случае несогласия предприятия с решением руководства Государственной налоговой службы Российской Федерации оно может быть обжаловано этим предприятием в *Высший Арбитражный Суд Российской Федерации*.

Физические лица могут обращаться в суд в соответствии с Законом Российской Федерации “Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан” от 27 апреля 1993 г.³⁰

Арбитражному суду подведомственны дела по экономическим спорам, в частности:

1) о признании акта налоговой инспекции недействительным. **Актом налоговой инспекции признается акт счетной проверки в совокупности с решением начальника государственной нало-**

говой инспекции или его заместителя о применении финансовых санкций. Если такое решение отсутствует, спор не подлежит рассмотрению арбитражным судом. Решение о применении финансовых санкций должно иметь письменную форму. Поэтому таким актом будет, например, подпись на платежном требовании на бесспорное списание денежных средств;

2) о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговыми инспекциями в бесспорном (безакцептном) порядке с нарушением требований закона или иного нормативного правового акта;

3) о признании не подлежащим исполнению исполнительного или иного документа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке (ст. 22 АПК РФ)³¹.

В случаях, когда это предусмотрено федеральным законом, необходимо соблюдать вначале претензионный порядок урегулирования спора.

Требования о признании недействительными актов налоговых инспекций могут заявляться в следующих случаях:

1) когда акт налоговой инспекции уже составлен, вынесено решение о применении финансовых санкций, но денежные суммы еще не взысканы;

2) когда истец хочет уменьшить размер государственной пошлины на случай, если ему откажут в удовлетворении исковых требований и, соответственно, он ее потеряет. При удовлетворении такого требования арбитражный суд может ограничиться признанием акта налоговой инспекции недействительным, а решение о возврате денежных средств не выносить. При признании акта недействительным налоговая инспекция должна возвратить списанные по нему суммы, а также прекратить взыскание, если часть сумм еще не списана. Если она этого не делает, то предприятие вправе вновь обратиться в арбитражный суд с требованием о возврате денежных сумм.

Требования о возврате денежных сумм, списанных налоговыми инспекциями в бесспорном порядке, могут заявляться в следующих случаях:

1) когда налоговая инспекция отказывается возвратить списанные суммы по уже признанному недействительным акту;

2) в случае списания денежных средств по акту счетной проверки;

3) когда акта налоговой инспекции вообще не имеется (например, при списании сумм, начисленных в результате камеральной проверки). В данном случае имеется только платежное

требование на бесспорное списание средств, которое актом государственного или иного органа не является.

Иск о признании платежного требования не подлежащим исполнению заявляется в случае, о котором упоминалось в предыдущем абзаце, если

суммы еще не списаны. Его можно также заявлять в любом другом случае, когда денежные средства еще не взысканы.

Практика показывает, что установленный порядок обжалования незаконных действий государственных налоговых органов часто не обеспечивает реальной защиты прав и законных интересов предприятий.

Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации (ст. 22) называет среди категорий споров, подведомственных арбитражному суду, споры о возврате из бюджета денежных средств, списанных в виде экономических (финансовых) санкций и по другим основаниям государственными налоговыми инспекциями и иными контролирующими органами в бесспорном порядке с нарушением требований законодательства.

Следует обратить внимание также на положения, содержащиеся в ст. 13 Закона Российской Федерации “О Государственной налоговой службе Российской Федерации” и в ст. 16 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”, в которых предусмотрено, что *убытки (в том числе и упущенная выгода), причиненные налогоплательщику незаконными действиями государственных налоговых органов и их должностных лиц, подлежат возмещению за счет налоговых инспекций*. Уместно отметить, что, следуя разъяснениям Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, является неправомерным применение к государственным налоговым инспекциям положений ст. 133 Основ гражданского законодательства, согласно которым в случае неосновательного удержания чужих денежных средств с виновного взыскивается пеня за каждый день просрочки в размере средней ставки банковского процента в месте нахождения предприятия.

Выбор и применение соответствующего способа защиты зависят от множества факторов, в том числе от подходов арбитражных судов к разрешению споров с участием налоговых органов. В связи с этим арбитражно-судебной практикой выработаны следующие положения:

1. Обжалование действий должностных лиц налоговых инспекций по принципу подчиненности не лишает предприятие

права на защиту своих имущественных интересов в судебном порядке.

2. Взыскание сумм, полученных предприятием в результате совершения неуставной сделки, а также любых других сумм, не являющихся недоимкой по налогу либо финансовой санкцией, не может производиться налоговыми инспекциями в бесспорном порядке.

3. Налогоплательщик не освобождается от ответственности за нарушение налогового законодательства и в том случае, если это нарушение произошло по причине небрежности, неопытности или счетной ошибки соответствующих работников.

4. Повторным признается нарушение налогового законодательства, совершенное одним и тем же лицом в течение года после наложения взыскания за первое нарушение³². В соответствии со ст. 13 Закона “Об

основах налоговой системы в Российской Федерации” с налогоплательщика, повторно нарушившего налоговое законодательство, предусмотренный данной статьей штраф взыскивается в двойном размере.

5. Пени за просрочку уплаты обязательных платежей в бюджет начисляется только на сумму недоимки.

Названные **способы защиты имущественных прав предприятий от незаконных действий государственных налоговых инспекций**, а именно: требования о возврате из бюджета незаконно списанных сумм либо о признании недействительными актов о применении к предприятию экономических (финансовых) санкций — могут быть использованы для защиты своих имущественных прав от незаконных действий и других контролирующих органов, которым предоставлено право применять к предприятиям такие санкции, списываемые в бесспорном порядке. К числу таких органов относятся, в частности, органы ценообразования, земельные комитеты, органы стандартизации и метрологии, Пенсионный фонд Российской Федерации.

г) Финансовые санкции, применяемые в административном порядке (административные штрафы)

Под административной ответственностью как вида юридической ответственности следует понимать применение в установленном процессуальном порядке уполномоченными на то органами и должностными лицами к правонарушителям мер административного воздействия, сформулированных в карательных

ных (штрафных) и восстановительных санкциях административно-правовых норм, содержащее государственное и общественное осуждение (порицание) как личности виновного в совершении административного проступка, так и совершенного им деяния, и выражающееся в отрицательных последствиях личного, имущественного, организационного характера, которые нарушитель обязан претерпевать.

Административная ответственность не характеризуется такой строгостью и тяжестью санкций, как, например, уголовная ответственность; не влечет судимости, не создает тяжелых правовых последствий.

Административные штрафы как вид финансовой ответственности за нарушения налогового законодательства предусмотрены Законом Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”.

Закон “О Государственной налоговой службе Российской Федерации” также устанавливает такую ответственность некоторых субъектов через полномочия должностных лиц налоговых органов³³. Отдельные составы налоговых правонарушений, устанавливающих ответственность налогоплательщиков, которые осуществляют экспортно-импортные

операции, включены в Таможенный кодекс Российской Федерации от 18 июня 1993 г.³⁴

Нарушения налогового законодательства, влекущие административные штрафы, можно классифицировать в зависимости от их субъектов. В соответствии с действующим законодательством административной ответственности за совершение налоговых нарушений подлежат должностные лица, граждане (физические лица) и предприятия, организации, учреждения.

Предприятия обязаны правильно удерживать подоходный налог с доходов, выплачиваемых **ими** физическим лицам, и своевременно перечислять удержанные суммы в бюджет. В случае невыполнения указанных обязанностей руководители этих предприятий привлекаются к административной ответственности в виде штрафа в размере пятикратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда (ч. 5 ст. 15 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”).

Правонарушения, субъектами которых могут быть только должностные лица, связаны с определением объекта налогообложения, с постановкой и осуществлением бухгалтерского

учета и отчетности, представлением документов, отражающих порядок исчисления и уплаты платежей в бюджет.

Если должностные лица предприятий-налогоплательщиков непосредственно виновны в совершении соответствующих нарушений налогового законодательства, они подлежат ответственности. Субъектом ответственности может быть руководитель предприятия-налогоплательщика. Он несет ответственность, например, за искажение отчета, составленного главным бухгалтером либо каким-то иным лицом. Руководитель предприятия в соответствии с п. 19 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации несет ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии. Руководитель обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями и службами, работниками предприятия, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части порядка оформления и представления документов для учета. Таким образом, руководитель подлежит ответственности как за правонарушение, совершенное им непосредственно, так и в результате действий, совершенных подчиненными ему работниками.

Другим должностным лицом, которое может быть субъектом ответственности за нарушения налогового законодательства, является **главный бухгалтер**. Положение о бухгалтерском учете и отчетности предусматривает ответственность главного бухгалтера за соблюдение общих методологических принципов бухгалтерского учета, договорной и финансовой дисциплины. Субъектами ответственности кредитно-

финансовых учреждений за нарушения налогового законодательства являются их должностные лица в ранге руководителей. Закон “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” предусматривает за невыполнение установленных требований наложение на руководителей банков и кредитных учреждений административного штрафа в размере пятикратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда (ч. 2 ст. 4).

Из всех взысканий и санкций, установленных за совершение налоговых правонарушений, в качестве меры административного взыскания **к физическим лицам может быть применен только штраф**, который при этом не может быть заменен каким-либо другим административным взысканием. Должностные лица налоговой службы не вправе выносить предупреждение.

В последние годы произошли существенные перемены и в содержании института административного штрафа, размер ко

торого установлен в настоящее время не только в нормах КоАП РСФСР, но и в финансовом законодательстве.

Размер административного штрафа определяется теперь в величине, кратной минимальному размеру месячной оплаты труда (без учета районных коэффициентов), установленному законодательством Российской Федерации на момент окончания или пресечения правонарушения³⁵.

На должностных лиц предприятий может быть наложен штраф в размере до пяти минимальных размеров оплаты труда на каждого виновного, а за те же действия, совершенные повторно в течение года после наложения взыскания, — до десяти минимальных размеров оплаты труда". В данном случае повторность связывается с наложением административного взыскания за предшествующее однородное правонарушение. Это значит, что недопустимо применять штраф как за повторное правонарушение, если он не налагался за такое же нарушение, совершенное ранее в пределах годичного срока.

Указ Президента Российской Федерации “Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей” от 23 мая 1994 г. устанавливает возможность наложения *админглт-ративных штрафов* в 50-кратном установленном законодательством Российской Федерации размере минимальной месячной оплаты труда на руководителей предприятий, учреждений и организаций, допустивших такие, например, нарушения, как несоблюдение действующего порядка хранения свободных денежных средств, неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности.

Рассмотрение дел об административных правонарушениях и наложении штрафов, предусмотренных п. 9 Указа Президента РФ “Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в

бюджет налогов и иных обязательных платежей”, производится органами Государственной налоговой службы РФ по сведениям, предоставляемым коммерческими банками и другими органами, осуществляющими проверки соблюдения предприятиями, учреждениями и организациями порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью. Суммы штрафов, взыскиваемые по основаниям, определенным п. 9 названного Указа Президента РФ, зачисляются в федеральный бюджет.

В случае выявления органами Государственной налоговой службы РФ фактов сокрытия банками и иными кредитными учреждениями расчетных (текущих, валютных, ссудных, де-

позитных и других) счетов без уведомления налогового органа на руководителей предприятий, организаций и учреждений, банков, других кредитных учреждений, а также на физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей без образования юридического лица, налагаются административные штрафы в размере стократного установленного законодательством РФ размера минимальной месячной оплаты труда (п. 1 абз. 2 упомянутого Указа Президента Российской Федерации).

Граждане признаются субъектами нарушений налогового законодательства, состоящих в:

- нарушении законодательства о предпринимательской деятельности;
- занятии предпринимательской деятельностью, в отношении которой имеется специальное запрещение;
- отсутствии ведения учета доходов или ведении его с нарушениями установленного порядка;
- непредставлении или несвоевременном представлении деклараций о доходах либо включении в декларацию искаженных данных.

Как должностные лица, так и граждане признаются субъектами правонарушений, выражающихся в неисполнении определенных законных требований налоговых инспекций, связанных с обеспечением их эффективной деятельности:

- непредставлении налоговым инспекциям по их требованию предприятиями (включая банки и другие кредитно-финансовые учреждения) справок, документов, копий с них, касающихся хозяйственной деятельности налогоплательщика и необходимых для правильного налогообложения;
- отказе допустить должностных лиц налоговых инспекций при осуществлении своих полномочий к обследованию производственных, складских, торговых и иных помещений предприятий и граждан, используемых для извлечения доходов либо связанных с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения;
- невыполнении должностными лицами проверяемых налоговыми инспекциями предприятий и гражданами требований об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и законодательства о предпринимательской деятельности;

— невыполнении решения налоговой инспекции о приостановлении операций предприятий и граждан по расчетам и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учреждениях.

Ответственности за правонарушения этой подгруппы подлежат руководители и другие должностные лица предприятий-налогоплательщиков (за правонарушения, относящиеся к кредитно-финансовым учреждениям,— их руководители и другие должностные лица), а также граждане, в том числе иностранные, и лица без гражданства. На **них** может быть наложен штраф в размере от двух с половиной до пяти минимальных размеров оплаты труда (п. 12 ст. 7 Закона Российской Федерации “О Государственной налоговой службе Российской Федерации”).

Штраф, определяемый в законе как финансовая санкция, по своей сути является мерой финансово-административного воздействия, но формально не признается административным взысканием. Это придает штрафу ряд особенностей:

1) штраф налагается обязательно вместе со взысканием недоимки по налогам;

2) закон не предусматривает возможности освобождения от наложения штрафа по усмотрению органа, уполномоченного взыскивать недоимки и вместе с тем налагать штраф;

3) исключается также взыскание и обжалование постановления о наложении штрафа в порядке производства по делам об административных правонарушениях.

Решения должностных лиц налоговых инспекций о взыскании недоимки по налогам и штрафа с граждан могут быть обжалованы лишь в судебном порядке. В отличие от этого постановления о наложении штрафа как административного взыскания могут быть обжалованы в административном порядке или в районный (городской) народный суд, решения которого являются окончательными.

Применяя нормы законодательных актов об ответственности должностных лиц и граждан, необходимо учитывать особенности привлечения к ней за соответствующие **повторные правонарушения**. **Повторность** представляет собой совершение одним и тем же лицом двух и более правонарушений. Однако следует помнить, что нарушение признается повторным, если оно совершено в течение года после наложения административного взыскания за такое же правонарушение. Повторное совершение в течение года однородного правонарушения, за которое должностное лицо уже подвергалось административному взысканию, признается обстоятельством, отягчающим ответственность.

В отличие от этого ответственность гражданина за повторность, независимо от того, применялось ли к нему взыскание за

совершенное ранее правонарушение, предусмотрена за сокрытие или занижение прибыли (дохода) либо за иной сокрытый (неучтенный) объект налогообложения. Характер этих нарушений обуславливает, что вновь совершенное правонарушение может быть только однородным, а его отношение к первому правонарушению не связано сроками давности. Разрыв во времени может быть значительным, поскольку налоговое обязательство физического лица прекращается его исполнением, отменой налога либо смертью налогоплательщика, если исполнение не может быть произведено без его участия.

На производство по наложению рассмотренных мер ответственности, порядок их обжалования и исполнения распространяются нормы КоАП РСФСР.

4. Уголовная ответственность

Изменившиеся условия хозяйственной деятельности вызвали появление и новых правовых норм об уголовной ответственности за налоговые преступления. Взамен часто существовавших ранее различных форм хищений возникают налоговые нарушения, содержание которых состоит в отказе предпринимателя, гражданина исполнять свои налоговые обязательства перед государством, бюджетом. Поэтому одним из серьезных экономических преступлений становится уклонение от выполнения требований налогового законодательства".

В 1992 г. Уголовный кодекс РСФСР был дополнен двумя новыми статьями — 162² и 162³ (уголовная ответственность за сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения в крупных и особо крупных размерах либо лицом, ранее уже совершившим это преступление, за противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов (прибыли) или неуплаты налогов). **Крупным** считается такое сокрытие дохода, налог с которого составляет от 50 до 1000 минимальных размеров оплаты труда, **особо крупным** — свыше 1000 минимальных размеров оплаты труда, установленных Законом Российской Федерации. Ст. 162³ УК РСФСР описывает наказуемые действия как уклонение от явки в органы Государственной налоговой службы для дачи пояснений или отказ от дачи пояснений об источниках доходов (прибыли) и фактическом их объеме, а равно непредставление документов или иной информации о деятельности хозяйствующего субъекта по требованию органов Государственной налоговой службы.

Можно выделить следующие **особенности уголовной ответственности за нарушения в сфере налогообложения:**

- 1) субъектами уголовной ответственности являются должностные лица предприятий, учреждений и организаций, граждане-предприниматели, а также граждане-налогоплательщики;
- 2) уголовная ответственность осуществляется только в судебном порядке;
- 3) она устанавливается уголовно-правовыми нормами;

4) имеются некоторые процессуальные особенности: например, согласно ч. 1 ст. 126 УПК РСФСР по преступлениям, предусмотренным ст. 162¹, 162² (частью первой) и 162³, предварительное следствие производится только в тех случаях, когда это признают необходимым суд или прокурор. На этой основе налоговые органы имеют право передавать необходимые документы в суд для рассмотрения дела и вынесения приговора.

Состав преступления, предусмотренного ст. 162² УК РСФСР, имеет особенность, которая состоит в описании преступных действий посредством определений, содержащихся в хозяйственном законодательстве³⁸. Употребляемые в диспозиции этой статьи термины “объекты налогообложения”, “прибыль”, “сокрытие прибыли” требуют конкретизации. Поэтому необходимо анализировать те нормативные акты, в которых данные понятия раскрываются либо определяются. Например, **понятия объектов налогообложения и их перечень** содержатся в Законе Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” от 27 декабря 1991 г., где указывается, что к ним относятся: *доходы (прибыль); стоимость определенных товаров; отдельные виды деятельности налогоплательщиков; операции с ценными бумагами; пользование природными ресурсами; имущество юридических и физических лиц; передача имущества; добавленная стоимость продукции, работ и услуг; другие объекты, установленные законодательными актами.*

Одним из первых объектов налогообложения указывается прибыль. Ст. 162² УК РСФСР также выделяет прибыль (доходы) из перечня объектов, все остальные названы “иными”. Очевидно, что сокрытие прибыли является основным нарушением налогового законодательства. Однако нормативные акты, устанавливающие ответственность за совершение этого нарушения, не раскрывают данного понятия. Поэтому на практике и возникло множество вопросов: всегда ли уклонение от уплаты налогов связано с сокрытием прибыли; является ли фактическая неуп-

лата налогов без представления в органы налоговой службы неверных бухгалтерских документов видом сокрытия? Соответствующие нормы проекта УК России устанавливают положение об “уклонении от уплаты налогов с предприятий и организаций”, где предусматривается ответственность за “умышленное сокрытие или занижение прибыли (дохода) или сокрытие иных объектов налогообложения налогами, а равно иное умышленное уклонение от уплаты налогов, сборов, пошлин и других платежей, совершенное должностным лицом хозяйствующего субъекта”. Авторы законопроекта считают сокрытие одним из видов уклонения от уплаты налогов.

Одной из острых проблем является возможность привлечения к уголовной ответственности за неумышленное сокрытие объектов налогообложения. Для привлечения к уголовной ответственности лица по ст. 162² УК РСФСР в действиях виновного необходимо установить прямой умысел на сокрытие

прибыли. Однако в уголовном законе отсутствует положение о том, что сокрыть прибыль (доход) можно и неумышленно. Противники такой точки зрения считают, что сам термин “сокрытие” предполагает осознанность налогоплательщиком целенаправленного характера своих действий по утаиванию объектов налогообложения. О том, что существует возможность “сокрытия по неосторожности”, можно судить не только исходя из анализа хозяйственной практики и здравого смысла, но и формулировки п. “а” ст. 13 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”, где говорится о более строгих экономических санкциях “при установлении судом факта умышленного сокрытия или занижения дохода (прибыли)...”. Таким образом, данным законом достаточно определенно устанавливается возможность и неумышленного сокрытия объектов налогообложения, результатом совершения которого могут быть различные правовые санкции (меры финансовой или уголовной ответственности). Целесообразно, чтобы законодатель устанавливал прямое указание на умышленное сокрытие³⁹.

В подобной ситуации можно, видимо, говорить и о преступной небрежности как виде неосторожной формы вины. Таким образом, должностные лица предприятий должны предвидеть результаты своих действий; например, в результате непрофессиональной работы главного бухгалтера в отчетные документы могут быть внесены неправильные сведения, и тогда налогооблагаемая прибыль полностью не показывается.

В случае принятия министерствами и ведомствами нормативных актов, устанавливающих ответственность за налоговые нарушения, юридические и физические лица должны считаться невиновными в совершении указанных нарушений, если такие нормативные акты не были в установленном законодательством порядке опубликованы.

Согласно Указу Президента Российской Федерации “О нормативных актах центральных органов государственного управления Российской Федерации” от 21 января 1993 г. нормативные акты министерств и ведомств Российской Федерации, затрагивающие права, свободы и интересы граждан или носящие межведомственный характер, принятые после 1 марта 1993 г., должны проходить государственную регистрацию в Министерстве юстиции Российской Федерации и подлежат официальному опубликованию. В противном случае они не влекут за собой никаких правовых последствий и не считаются вступившими в законную силу. Поэтому они не могут служить законным основанием для применения каких бы то ни было правовых санкций к юридическим и физическим лицам, к должностным лицам предприятий за невыполнение содержащихся в них предписаний. Если ведомственный акт Государственной налоговой инспекции Российской Федерации не был зарегистрирован и опубликован, но по сути затрагивает права, свободы и интересы граждан, то налогоплательщик должен считаться всегда невиновным в совершении действий, запрещенных неопубликованным нормативным актом.

Важным является вопрос о возможности отнесения физических лиц к кругу субъектов состава преступления, предусмотренного ст. 162² УК РСФСР. Критерием разграничения административной и уголовной ответственности является размер сокрытой прибыли. В ст. 162² УК РСФСР устанавливается **крупный и особо крупный размер сокрытия прибыли**. Если гражданин скрывает свои доходы (уклоняется от подачи декларации, подает ее несвоевременно или включает в нее заведомо искаженные данные), т. е. виновен в сокрытии, и при условии, что налог с сокрытого дохода не превысит 50 минимальных размеров установленной оплаты труда, его действия могут квалифицироваться по статье 162¹ УК РСФСР. В случае неуплаты налога в большем размере квалификация осуществляется по ст. 162² УК РСФСР.

Нынешняя редакция ст. 162² УК РСФСР указывает лишь на сокрытие полученных доходов (прибыли) или иных объектов

налогообложения и не устанавливает уголовную ответственность за сам факт неуплаты налогов⁴⁰. Данный состав преступления является формальным, хотя основной причиной установления ответственности за такие нарушения является стремление государства обеспечить поступление всей суммы налогов.

Проблемным является и вопрос о непредставлении в налоговые органы запрашиваемой их должностными лицами информации. Это также влечет различные виды юридической ответственности: финансовую (например, п. “б” ст. 13 Закона “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”), административную (п. 12 ст. 7 Закона Российской Федерации “О Государственной налоговой службе Российской Федерации”) и уголовную (ст. 162² УК РСФСР, где не предусмотрено административной преюдиции). Четкий критерий разграничения видов ответственности в налоговой сфере законодателем не установлен.

Вместе с тем в 1986 г. была установлена уголовная ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах в случаях, когда подача декларации предусмотрена законодательством, а также за несвоевременную подачу декларации или включение в нее заведомо искаженных данных, если эти действия совершены после наложения административного взыскания за такие же нарушения (ст. 162¹ УК РСФСР). Ответственность в данном случае предусматривается в виде исправительных работ до двух лет или штрафа в размере от двух до десяти минимальных размеров оплаты труда. Размер штрафа был увеличен Законом РФ от 20 октября 1992 г."

Статья 162³ УК РСФСР названа “Противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия прибыли (доходов) или неуплаты налогов”. Однако ответственность в данной статье установлена за уклонение от явки в органы Государственной налоговой службы для дачи пояснений или отказ от дачи пояснений об источниках доходов (прибыли) и фактическом их объеме, а равно непредставление документов или иной

информации о деятельности хозяйствующего субъекта по требованию органов Государственной налоговой службы. Таким образом, данная статья не устанавливает в качестве квалифицирующего признака обязательное наличие у гражданина цели сокрытия прибыли (доходов). Он должен являться по требованию налогового органа независимо от того, имеет он прибыль или нет.

5. Дисциплинарная ответственность

Дисциплинарная ответственность является правовой формой воздействия администрации предприятий, учреждений и организаций на своих работников за совершение дисциплинарных правонарушений.

Поскольку налоговое законодательство должно исполняться и на предприятиях, в учреждениях и организациях, его нарушением является и нарушение, связанное с неисполнением либо ненадлежащим исполнением работниками своих служебных (должностных) обязанностей. Такие правонарушения можно квалифицировать одновременно и как административные, и как дисциплинарные проступки должностных лиц. Поэтому должностное лицо можно привлечь одновременно и к административной, и к дисциплинарной ответственности.

В данном случае необходимо помнить, что действия подчиненных должностным лицам работников, которые нарушили налоговое законодательство, также являются основанием для привлечения должностных лиц к ответственности. Таким образом, возможно наложение одновременно двух взысканий за одно нарушение налогового законодательства. Это обусловлено, вероятно, необходимостью создания режима законности в сфере налоговых правоотношений. Ведь должностные лица обязаны обеспечивать соблюдение налогового законодательства, что является также их служебной обязанностью.

Конечно, *основанием дисциплинарной ответственности* этой категории должностных лиц являются не только административно-дисциплинарные, но и другие дисциплинарные проступки, совершение которых не влечет административной ответственности, т. е. дисциплинарные проступки в их «чистом виде»⁴².

Если работники предприятий не выполняют свои личные налоговые обязательства, то это не образует состав дисциплинарного проступка и не является основанием дисциплинарной ответственности.