В ПОМОЩЬ СТУДЕНТУ

А. А. Тедеев
В. А. Парыгина
С. И. Мельников

БЮДЖЕТНОЕ ПРАВО

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

МОСКВА
2003

А. А. ТЕДЕЕВ, В. А. ПАРЫГИНА, С И . МЕЛЬНИКОВ

БЮДЖЕТНОЕ ПРАВО РОССИЙСКОЙ ФЕПЕРАиИП

Учебное пособие

Москва

Лекция 1. Сущность бюджета. Понятие, предмет и метод бюджетного права

1. ***Сущность бюджета***
2. ***Место и роль бюджетного права в аШЛемё российского права***
3. ***Понятие и предмет финансового права***
4. ***Предмет, объект и методы бюджетного права***

1. Эффективное финансовое обеспечение деятельности государства является важной составляющей его суверенитета, гарантирует выполнение государством и его органами необходимых для поддержания суверенитета социальных, политических, организационных и иных функций.

Главная экономическая роль бюджета выражается в том, что он формирует финансовую базу для функционирования органов государства и местного самоуправления. При этом ***сущность бюджета*** проявляется в тех общественных отношениях, которые связаны с концентрацией и использованием его средств[1].

2. Как и любая иная составная часть российского права, бюджетное право Российской Федерации рассматривается, как правило, с трех точек зрения:

i/ как подотрасль финансового права;

• как составная часть (подотрасль) науки финансового права;

*/ как учебная дисциплина.

3. В Российской Федерации отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований, традиционно регулируются соответствующей отраслью права - финансовым правом. Под ***предметом финансового права*** понимаются общественные отношения, возникающие в процессе деятельности государства и муниципальных образований по планомерному образованию (формированию), распределению и использованию денежных фондов (финансовых ресурсов) в целях реализации своих задач.

4. Как подотрасль финансового права ***бюджетное право*** - это совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере бюджетной деятельности по поводу формирования, распределения и использования федерального, регионального и местного бюджетов, а также государственных и местных (муниципальных) внебюджетных фондов.

Предмет бюджетного права составляют указанные общественные отношения, которые именуются *бюджетными правоотношениями.*

[1] **Финансовое право: Учебник/ Под ред. О.Н. Горбуновой. М.: Юристь, 2000. С. 131.**

Объектом бюджетного права является аналитическое исследование правовых отношений в бюджетной сфере.

Основными *методами бюджетного права,* с помощью которых оно регулирует составляющие предмет этого права общественные отношения, выступают методы финансового права, поскольку бюджетное право является подотраслью финансового права.

Лекция 2* Система бюджетного права

J. *Понятие и элементы системы бюджетного \ права*
2. *Общая и особенная части бюджетного права*
3. *Институты бюджетного права -*
4. *Субинституты бюджетного права*
5> *Нормы бюджетного*

1 • Бюджетное право как подотрасль финансового права входит в единую систему российского права и, в свою очередь, является системой более низкого уровня. То есть *бюджетное право* представляет собой систему последовательно расположенных и взаимно увязанных правовых норм, объединенных внутренним единством целей, задач, предмета регулирования, принципов и методов такого регулирования.

В качестве *элементов* системы бюджетного права выделяются: "группы правовых норм, определяющие отношения бюджетного регулирования, бюджетной классификации, отношения, связанные с бюджетным федерализмом и др."[2] При этом нормы бюджетного права группируются в две части - Общую и Особенную.

2. В Общую часть бюджетного права включаются институты, которые содержат в себе положения, "обслуживающие" все или почти все институты Особенной части. *Институты Общей части* содержат нормы права, действие которых, как правило, распространяется на все регулируемые данной отраслью отношения. Институты Общей части бюджетного права конкретизируются применительно к порядку и особенностям функционирования бюджетной системы РФ в соответствующем финансовом году в институтах ее *Особенной* части. Такое построение системы права позволяет исключить дублирование нормативно-правового материала, устранить громоздкость юридических конструкций и облегчить восприятие и изучение отрасли права[3].

Общая часть бюджетного права включает в себя нормы, определяющие принципы бюджетного права и регулирующие структуру, порядок

Горбунова О.Н., Селюков А.Д., Другова Ю.В. Бюджетное право России: Учебное пособие. М.: ТК Велби, 2002. С. 15.

См., напр.: Общая теория права и государства: Учебник / Под ред. В.В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2000. С. 210.

и принципы функционирования бюджетной системы РФ, бюджетный процесс в РФ, состав бюджетного законодательства РФ и устанавливающие порядок привлечения к ответственности за нарушение бюджетного законодательства.

Структурно большинство норм общей части бюджетного права кодифицировано и закреплено в Бюджетном кодексе Российской Федерации от 31.07.98 № 145-ФЗ (с измен, на 24.07.2002).

Особенная часть бюджетного права включает в себя нормы, регулирующие функционирование бюджетной системы в конкретном финансовом году. Они содержатся, например, в принимаемых ежегодно федеральных законах о бюджете на следующий год[4].

Обе указанные части, являясь элементами системы бюджетного права, в свою очередь, являются системами более низкого порядка, объединяющими обособленные совокупности взаимосвязанных юридических норм соответственно:

- институты;
- §/ субинституты;
- нормы бюджетного права.

3. Под ***институтами бюджетного права*** следует понимать взаимосвязанные группы норм, регулирующих небольшие группы видовых родственных отношений. К ним относят:

- институт *доходов бюджетов;*
- %/институт *расходов бюджетов*[5]*;*
- институт *бюджетного процесса;*
- $/ институт *ответственности за нарушения бюджетного законодательства* и т. д.

4, ***Субинститутами бюджетного права*** выступают составные части (элементы) вышеуказанных институтов. Например, в рамках института бюджетного процесса могут быть выделены:

i/ субинститут *утверждения бюджета;*

%/ субинститут *исполнения бюджета* и т. д.

[4] См., напр., следующие федеральные законы: "О федеральном бюджете на 2002 год" от 30.12.2001 № 194 (с измен, на 25.10.2002); "О федеральном бюджете на 2001 год" от 27.12.2000 № 150-ФЗ (с измен, на 25.07.2002); "О федеральном бюджете на 2000 год" от 31.12.99 № 227-ФЗ (с измен, на 30.12.2001); "О федеральном бюджете на 1999 год" от 22.02.99 № 36-ФЗ (с измен, на 02.01.2000) и др.

[5] О.Н. Горбунова, А.Д. Селиков и Ю.В. Другова называют эти два института центральными "как бюджетного права, так и всей бюджетной деятельности" (Горбунова О.Н., Селюков А.Д., Другова Ю.В. Бюджетное право России: Учебное пособие. М: ТК Велби, 2002. С. 15).

В свою очередь, в рамках, скажем, института доходов бюджетов можно выделить:

- субинститут *доходов федерального бюджета;*
- &/ субинститут *доходов бюджетов субъектов Российской Федерации;*
- субинститут *доходов местных бюджетов.*

5» "Первичной ячейкой" системы бюджетного права являются *нормы бюджетного* ***права*** (от лат. *погта* - правило, образец). В литературе их также именуют *бюджетно-правовыми* нормами. В качестве таковых выступают установленные (санкционированные) государством общеобязательные правила должного (допустимого) поведения участников бюджетных правоотношений, охраняемые от нарушения силой государственного принуждения.

Лекции 3» Бюджетное право как составная часть науки финансового права

L Место науки бюджетного права

i?.: *Определение науки бюджетного* ***права,*** *ее* ***предмета***

rj. *Состав науки бюджетного права. Подходы*

Л ***к*** *определению состава*

'4. Нормативная и эмпирическая база науки у - -.-- бюджетного права ,*

5. *Методология и библиография науки бюджетного*

~~. ***права .***

1. Аристотель писал, что наука имеет "дело с тем или другим специальным бытием, и, отводя себе какую-нибудь (отдельную) область, она занимается этой областью". Такой ***областью науки бюджетного права*** является изучение определенной части общественных отношений, являющихся предметом финансового права. Поэтому, развиваясь в рамках науки финансового права, наука бюджетного права изучает *нормы бюджетного права и общественные отношения, возникающие в процессе функционирования и развития бюджетной системы России.*

It. В советский период российской истории развитие науки финансового права происходило в первую очередь через развитие науки бюджетного права, поскольку именно бюджетно-правовым проблемам были посвящены в то время многие серьезные исследования ученых-юристов.

В настоящее время, с развитием рыночных отношений, научные исследования в бюджетной сфере не теряют своей актуальности и значимости, особенно в свете принятия 31 июля 1998 года кодифицированного законодательного акта в этой сфере - Бюджетного кодекса РФ (БК РФ).

[6] **Аристотель. Метафизика. М.-Л., 1934. С. VI.**

Наука бюджетного права **как составная часть науки финансового права может рассматриваться в качестве системы категорий, выводов и суждений о правовых и экономико-правовых явлениях, составляющих ее предмет. Она представляет собой определенную совокупность структурированных и материально закрепленных знаний, теоретических положений и выводов о содержании, роли и значении, а также развитии бюджетного права как составной части финансового права.**

Предметом науки бюджетного права **являются общественные отношения, которые возникают в процессе бюджетной деятельности, в том числе в процессе функционирования и развития бюджетной системы России.**

В предмете можно выделить, например, следующие составляющие:

*/ **финансово-правовые категории в бюджетной сфере;**

- **нормы бюджетного права (как действующие, так и отмененные);**
- **принципы бюджетного права и бюджетной системы;**
- **методы бюджетного права;**
- **источники бюджетного права;**
- **анализ правоприменительной и правотворческой (законодательной) практики;**
- **история развития бюджетной деятельности в России и ее нормативно-правового регулирования;**
- **вопросы унификации, например, бюджетного и гражданского, бюджетного и банковского законодательства;**
- **научно обоснованные практические рекомендации, направленные на совершенствование налогово-правовых норм, правоприменительной практики и используемых научных категорий.**

3. Как и любое системное явление наука бюджетного права представляет собой совокупность определенных составляющих элементов, образующих ее *состав*. Вопрос состава той или иной юридической науки на протяжении многих лет находится в центре внимания ученых-правоведов, которые предлагают различные *подходы,* например:

- ***О.А. Красавчиков*** **для определения существа понятия "состав науки" использовал сравнение ее с зданием, употребляя выражение "здание науки"[7];**
- ***М.М. Шпилевский*** **писал, что при исследовании сути какой-либо науки не следует ограничиваться только определением ее предмета, ибо рассмотрению должны подлежать "все элементы этой науки во всей их совокупности, т. е. предмет, метод, система";**

[7] См. подр.; Красавчиков О.А. Советская наука гражданского права. Свердловск, 1961. С. 198.

• *С.С. Алексеев* определяет состав науки как совокупность частей, из которых складывается ее содержание[8];

|/ *Г.А. Тосунян* выделяет в качестве элементов состава науки: предмет, методологию, систему науки, библиографию науки[9];

%/ • полнее всего (причем применительно к различным областям юридической науки) этот вопрос исследует *К.С. Вельский*. По его мнению, "к средствам, образующим состав науки..., относятся: предмет науки, методология науки, система науки, научная терминология и категории науки, отраслевая библиография, история науки"[10].

4* ***Нормативную*** и ***эмпирическую базу*** науки бюджетного права составляют акты бюджетного законодательства, а также правоприменительная практика в этой сфере.

5, ***Методология*** науки бюджетного права, как и методология науки финансового права в целом, включает методы, которые используются наукой для познания предмета и достижения целей проводимых исследований. К таким методам, в частности, относятся:

• *специально-юридический* - заключается в описании и анализе норм и правоотношений, их объяснении, толковании и классификации;

%/ *сравнительно-правовой* - основывается на сопоставлении правовых институтов, принадлежащих правовым системам различных стран;

•. *конкретно-социологический* - включает такие приемы, как личное наблюдение за деятельностью бюджетных органов, проведение социологических исследований;

i/ *сравнительно-исторический* - предполагает историческое ретроспективное исследование, направленное на выявление истоков сегодняшних правовых проблем, выявление закономерностей правовой эволюции тех или иных правовых институтов, органов, видов налогов;

%/ метод *живого познания* - предполагает личное участие исследователя в интересующих его правоотношениях;

• системный, статистический методы, а также анализ, синтез, аналогия, обобщение, моделирование.

Под ***библиографией*** науки бюджетного права (или литературой науки, как именовали этот элемент состава науки российские авторы дореволюционного периода[11]) понимается совокупность научных трудов и специальной литературы по проблемам бюджетного и финансового права.

См.: Алексеев С.С. Проблемы теории права. Т. 2. Свердловск, 1973. С. 314 - 315.

[9] См.: Тосунян ГЛ., Викулин А.Ю., Экмалян А.М. Банковское право Российской Федерации. Общая часть: Учебник / Под общ. ред. акад. Б.Н. Топорнина. М.: Юристь, 1999. С. 140 - 141.

[10] См.: Вельский К.С. О предмете и системе науки административного права // Государство и право, 1998, №10. С. 20.

[11] См., напр.: Шершиневич Г.Ф. Учебник торгового права. Казань, 1903. С. 16 - 18; Преображенский С.Г. Лекции, читанные в Павловском лицее по торговле и податному делу. М., Типография А. Лещева, 1894. С. 34.

Функции науки бюджетного права

Наука бюджетного права, как наука финансового права в целом, выполняет следующие *функции:*

%/ *общетеоретическую* - способствует развитию юридической науки, наук об обществе, государстве и экономике вообще (например, государственного управления, общей теории финансов и т. д.);

- *аналитическую* - состоит в классификации и систематизации действующих правовых норм;

ц/, *критическую* - заключается в выявлении недостатков действующего законодательства и пробелов позитивного права в сфере бюджетной деятельности, установлении несоответствий правовых норм реалиям экономической действительности, задачам государственного регулирования экономики и интересам государства в целом. В широком смысле эта функция направлена на повышение эффективности норм действующего законодательства;

- *конструктивную* - способствует образованию новых норм и правовых институтов[12];

%/ *воспитательную.*

Поскольку наука бюджетного права развивается в рамках науки финансового права, то она тесно связана с ней и активно использует передовые научные достижения теории права и государства, банковского, административного, конституционного, гражданского, предпринимательского права и других отраслей российского права.

Лекции 5* Бюджетное право как учебная дисциплина

право как учебная *дисцпплиш ГГТ* XL,
четного права как науки и -44 •4~
бюджетного права как учебной дисциплины Т Т Т
1 ^***ЯфМц^нщк**^

Учебный предмет {учебная дисциплина) - это "система знаний, умений и навыков, отобранных из определенной отрасли науки для изучения в учебном заведении"[13]. ***Бюджетное право как учебная дисциплина*** представляет собой учебный курс (учебный предмет), изучаемый в высшей школе. С помощью этой учебной дисциплины будущие специалисты (сту-

[12] **См., напр.: Вельский К.С. Финансовое право: наука, история, библиография. М.: Юристъ, 1995. С. 13 - 14; Кучеров И.И. Бюджетное право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 2001. С. 79; и др.**

[13] **Большой энциклопедический словарь. 2-е изд., перераб. и доп. / Под ред. А.М. Прохорова. М.: БРЭ - СПб.: Норинт, 1998. С. 1259.**

денты соответствующих учебных заведений) получают необходимые знания о бюджетном праве.

Поэтому, как отмечает Г.А. Тосунян, внутренняя система науки и соответствующая учебная дисциплина строятся с учетом внутренней системы соответствующей отрасли права. Это означает, что правовым институтам и нормам внутри отрасли права соответствуют темы и разделы в науке и учебной дисциплине. Но полного тождества между системой науки, скажем, бюджетного права, и одноименной учебной дисциплины быть не может и не должно[14].

2* *Основное отличие бюджетного* ***права как науки*** *и* ***бюджетного права как учебной дисциплины*** состоит в том, что наука бюджетного права включает в себя и еще не доказанные теоретические гипотезы, предположения, многие из которых могут оказаться (и оказываются) ошибочными. Естественно, в учебном процессе они не используются (могут лишь упоминаться). Кроме того, в учебном курсе не освещаются устаревшие и оказавшиеся за пределами законодательства и правоприменительной практики положения.

3. В настоящее время *курс* ***"Бюджетное право"*** изучается студентами юридических, финансовых (экономических) вузов по государственно-управленческим специальностям, а также студентами, обучающимися на экономических факультетах вузов по специальностям "Финансы и кредит", "Менеджмент", "Государственное и муниципальное управление".

В юридических высших учебных заведениях (на юридических факультетах) основные категории бюджетного права традиционно изучаются в качестве большого раздела в рамках курса "Финансовое право", который предусмотрен государственным стандартом высшего образования по специальности "Юриспруденция". В последние годы в ряде юридических вузов началось изучение учебной дисциплины "Бюджетное право" в качестве самостоятельного курса.

[14] См.: Тосунян ГА., Викулин А.Ю., Экмалян А.М. Банковское право Российской Федерации. Общая часть: Учебник / Под общ. ред. акад. Б.Н. Топорнина. М: Юрист, 1999. С. 169.

Лекция 6* Основные понятия бюджетного права

Основные понятия бюджетного права в настоящее время определены в бюджетном законодательстве РФ. Ниже в виде таблицы представлены легальные определения таких понятий и терминов.

Понятие	Определение
Бюджет	- форма образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления. При этом бюджет *как экономическая категория* представляет собой совокупность экономических отношений, возникающих в процессе создания, распределения и использования государственного централизованного фонда денежных средств
Консолидированный **бюджет**	- свод бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ на соответствующей территории
Государственный внебюджетный фонд	- форма образования и расходования денежных средств, образуемых вне федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ
Доходы бюджета	- денежные средства, поступающие в безвозмездном и безвозвратном порядке в соответствии с законодательством РФ в распоряжение органов государственной власти РФ, органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления
Расходы бюджета	- денежные средства, направляемые на финансовое обеспечение задач и функций государства и местного самоуправления
Дефицит бюджета	- превышение расходов бюджета над его доходами
Профицит бюджета	- превышение доходов бюджета над его расходами
Дотации	- бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ на безвозмездной и безвозвратной основах для покрытия текущих расходов
Субвенция	- бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ или юридическому лицу на безвозмездной и безвозвратной основах на осуществление определенных целевых расходов
Субсидия	- бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ, физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов
Бюджетная система Российской Федерации	- основанная на экономических отношениях и государственном устройстве РФ, регулируемая нормами права совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов
Бюджетный процесс	- регламентируемая нормами права деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов, утверждению и исполнению бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов, а также по контролю за их исполнением

Понятие	Определение
Бюджетная роспись	- документ о поквартальном распределении доходов и расходов бюджета и поступлений из источников финансирования дефицита бюджета, устанавливающий распределение бюджетных ассигнований между получателями бюджетных средств и составляемый в соответствии с бюджетной классификацией РФ
Бюджетные ассигнования	- бюджетные средства, предусмотренные бюджетной росписью получателю или распорядителю бюджетных средств
Минимальные государственные социальные стандарты	- государственные услуги, предоставление которых гражданам на безвозмездной и безвозвратной основах за счет финансирования из бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов гарантируется государством на определенном минимально допустимом уровне на всей территории РФ
Минимальная бюджетная обеспеченность	- минимально допустимая стоимость государственных или муниципальных услуг в денежном выражении, предоставляемых органами государственной власти или органами местного самоуправления в расчете на душу населения за счет средств соответствующих бюджетов
Государственный или муниципальный долг	- обязательства, возникающие из государственных или муниципальных займов (заимствований), принятых на себя РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием гарантий по обязательствам третьих лиц, другие обязательства, а также принятые на себя РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием обязательства третьих лиц
Внешний долг	- обязательства, возникающие в иностранной валюте
Внутренний долг	- обязательства, возникающие в валюте РФ
Бюджетный кредит	- форма финансирования бюджетных расходов, которая предусматривает предоставление средств юридическим лицам или другому бюджету на возвратной и возмездной основах
Целевой иностранный кредит (заимствование)	- форма финансирования проектов, включенных в Программу государственных внешних заимствований РФ, которая предусматривает предоставление средств в иностранной валюте на возвратной и возмездной основах путем оплаты товаров, работ и услуг в соответствии с целями этих проектов. Целевые иностранные кредиты включают связанные кредиты правительств иностранных государств, банков и фирм, а также нефинансовые кредиты международных финансовых организаций
Связанные кредиты правительств иностранных государств, банков и фирм	- форма привлечения средств на возвратной и возмездной основах для закупок товаров, работ и услуг за счет средств правительств иностранных государств, банков и фирм в основном в стране кредитора
Нефинансовые кредиты международных финансовых организаций	- форма привлечения средств на возвратной и возмездной основах для закупок преимущественно на конкурсной основе товаров, работ и услуг в целях осуществления инвестиционных проектов или проектов структурных реформ при участии и за счет средств международных финансовых организаций

Понятие	Определение
Бюджетная ссуда	- бюджетные средства, предоставляемые другому бюджету на возвратной, безвозмездной или возмездной основах на срок не более 6 месяцев в пределах финансового года
Государственный или муниципальный заем (заимствование)	- передача в собственность РФ, субъекта РФ или муниципального образования денежных средств, которые РФ, субъект РФ или муниципальное образование обязуется возвратить в той же сумме с уплатой процента (платы) на сумму займа

Лекция 7« Понятие и структура нормы бюджетного права

1. ***Понятие нормы права*** **.'11 ".У**
2. ***Понятие*** *нормы бюджетного* ***права-*** **~ — Ы~ •**
3. ***Структура нормы бюджетного права***
4. *Гипотеза, юридические факты.* ***Диспозиция.***

Гт ***Санкция***

5t Основная *государственно-правовая роль*

^Июджетно-правовых норм

!• Право в целом, а тем более его составные части (отрасли, подотрасли, институты), может быть охарактеризовано как *система норм* или *совокупность норм,* т. е. правил, образцов, моделей поведения, которые распространяются на все случаи данного рода и в соответствии с которым должно строиться поведение всех лиц, попавших в нормативно регулируемую ситуацию[15].

В соответствии с общей теорией права и государства под ***нормой права*** понимается некое общее правило регулирования общественных отношений, согласно которому его адресаты должны при определенных условиях *(гипотеза)* действовать как субъекты определенных прав и обязанностей *(диспозиция),* под угрозой наступления неблагоприятных для них правовых последствий *(санкция)*[16].

Норма права является одним из основополагающих понятий для всех доктрин права (вне зависимости от различий в типах правопонимания),

[15] Алексеев С.С. Теория права. М.: БЕК, 1995. С. 87.

[16] См., напр.: Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства. **М.: НОРМА - ИНФРА-М,** 1999. С. 387 - 396; Общая теория права и государства: Учебник / Под ред. В.В. Лазарева. М.: Юристъ, 2000. С. 200 - 208; Черданцев А.Ф. Специализация и структура норм права // Правоведение. 1970, № 1; Кудрявцев В.Н. Юридические нормы и фактическое поведение // Советское государство и право. 1980, № 2; Бабаев В.К. Нормы права // Общая теория права. Н. - Новгород, 1993; Байтин М. Классификация правовых норм // Теория государства и права: Курс лекций. Саратов, 1995; Радько Т.Н. Теория государства и права: Учебное пособие. М.: Новый Индекс, Российская академия адвокатуры, 2001. С. 233 - 260 и др.

которые трактуют право *нормативно,* т. е. понимают, признают и определяют, что право как таковое состоит из норм. Например, академик РАН В.С. Нерсесянц подчеркивает, что само право в целом есть единая норма права. Указанное обстоятельство составляет юридико-логическую основу понимания права как системы норм. Таким образом, отдельные нормы (в том числе бюджетного права) являются элементами этой системы[17].

2, *Норма бюджетного права* (или, как ее иначе именуют в литературе, - *бюджетно-правовая* норма) - это санкционированное государством общеобязательное, социально определенное правило поведения, направленное на регулирование общественных отношений, связанных с бюджетом и внебюджетными фондами, закрепляющее права и обязанности субъектов соответствующих бюджетных правоотношений и являющееся критерием оценки поведения как правомерного (должного) либо неправомерного.

Нормы бюджетного права выражают сущность регулируемых ими общественных отношений особого вида. В своей определенной совокупности они составляют содержание конкретных нормативно-правовых актов бюджетного законодательства - БК РФ, региональных и местных законов о бюджетах соответствующих субъектов РФ или муниципального образования, указа Президента РФ, постановления Правительства РФ и т. д.

3. Нормы бюджетного права, как и любые другие нормы права, являясь по сути своей системными образованиями, обладают определенной структурой. При этом под ***структурой нормы права*** обычно понимается внутреннее строение нормы, обусловленное связью ее элементов.

Норма бюджетного права по своей структуре, как правило, включает в себя три элемента (части):

%/ гипотезу;

• диспозицию;

*/ санкцию.

Каждая из указанных частей бюджетно-правовой нормы имеет свое, особое функциональное значение. Как свидетельствует история развития юридической науки, первоначально такое понимание структуры нормы права относилось лишь к нормам гражданского права, ибо именно в них чаще всего усматривались перечисленные части: если наступают (складываются) соответствующие обстоятельства *(гипотеза),* то стороны (субъекты) обязаны совершить такие-то необходимые действия *(диспозиция),* а иначе наступят неблагоприятные для них последствия *(санкция).* Более кратко это логическое строение можно изложить так: *"если -» то -> иначе"*.*

[17] **Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства. М: НОРМА - ИНФРА-М, 1999. С. 388 - 389.**

[18] **Радько Т.Н. Теория государства и права: Учебное пособие. М.: Новый Индекс, Российская академия адвокатуры, 2001. С. 239.**

4. *Гипотезой* традиционно именуется та часть нормы бюджетного права, в которой заключены:

- содержание самого правила поведения;
- фактические условия реализации нормы;
- обстоятельства, при наличии которых надо или можно действовать определенным образом.

Обстоятельства, предусматриваемые гипотезой нормы права, являются ***юридическими фактами,*** порождающими, изменяющими или прекращающими бюджетные правоотношения.

Диспозиция - центральная часть бюджетно-правовой нормы. Она формулирует содержание самого предписываемого, дозволяемого или рекомендуемого данной нормой права правила поведения.

Санкция - часть нормы бюджетного права, в которой указывается на правовые последствия: *поощрительные* (благоприятные последствия) или *карательные* (неблагоприятные последствия) меры, наступающие в случае ненадлежащего соблюдения либо нарушения установленного данной нормой правила.

5. ***Основная государственно-правовая роль бюджетно-правовых норм*** определяется тем, что они:

- регулируют широкий круг общественных отношений, имеющих существенное значение для функционирования органов государства - отношения в сфере обеспечения эффективного функционирования "кровеносной системы государства" - бюджетной системы страны;
- устанавливают правовой режим взаимоотношений участников бюджетных правоотношений;
- определяют бюджетное устройство РФ;
- устанавливают порядок осуществления государственного и муниципального финансового контроля, привлечения к ответственности за нарушение бюджетного законодательства РФ и т. д.;
- вытесняют из сферы государственного управления бюджетной системой неправовые отношения и явления, не отвечающие современному уровню развития права (например, те, которые, с одной стороны, противоречат задачам соблюдения разумного баланса государственных бюджетных интересов, а с другой - необходимости стимулирования развития национальной экономики).

8* Формы реализации норм бюджетного права

L *Императивный характер норм бюджетного*
;' *права* . .' i i i . ' 1 1 ⁻ Г ' ; ; I Г j *[* \ \ : i
2. *Понятие и формы реализации норм бюджетного права: исполнение, применение, использование, соблюдение*

1, Регулируемые нормами бюджетного права общественные отношения традиционно относятся к сфере публичного права. Поэтому большая часть *бюджетно-правовых норм носит ярко выраженный императивный (властный) характер.* Кроме того, реализация норм бюджетного права (как и норм других отраслей права) обеспечивается имеющимися в распоряжении правоприменителей организационными **и** стимулирующими, средствами, а также подкрепляется возможностью применения к участникам бюджетных правоотношений, не удержавшихся в рамках правомерного поведения, принудительной силы государства.

2. Таким образом, *реализация норм бюджетного права* представляет собой процесс практического претворения в жизнь содержащихся в них требований, правил и образцов (моделей) поведения участников регулируемых бюджетным правом общественных отношений.

Выделяют несколько способов (или форм) реализации норм права:

*/ исполнение;

%/применение;

*/ использование;

• соблюдение.

Исполнение норм бюджетного права представляет собой процесс совершения всеми участниками бюджетных правоотношений тех действий, которые предписаны в нормах. Примером такого должного поведения субъектов права может выступать исполнение бюджета.

В отличие от исполнения ***применение*** налогово-правовых норм осуществляется государственными органами, специально наделенными на то властными полномочиями, и практически выражается в совершении ими тех или иных юридически значимых действий, бездействия, издании финансовыми органами индивидуальных правовых актов, основанных на требованиях материальных или процессуальных норм, и т. д.

При ***использовании*** норм бюджетного права участник бюджетных правоотношений сам решает, воспользоваться ему или нет каким-либо, предусмотренным бюджетно-правовыми нормами правом.

В свою очередь, ***соблюдение*** норм бюджетного права пассивно по своей сути и заключается в воздержании участника бюджетных правоотношений от нарушения указанных норм.

Лекция 9» Виды норм бюджетного права

1. Классификации видов норм права

1.2... Классификация па назначению и по содержанию

3. Классификация в зависимости от порядка реализации прав и обязанностей участников бюджетныхотношений

4. Классификация по методу воздействия на ft поведение субъектов

i5. Классификация в зависимости от порядка действия норм во времени, в пространстве и по кругу лиц

6. Классификация норм по их юридической силе

7, Общие и специальные нормы бюджетного права

1, ***Классификация видов норм права*** может быть проведена по самым различным основаниям. Таковыми могут выступать:

*/ назначение норм;

*/ содержание норм;

• метод воздействия на поведение субъектов;

i/ порядок реализации прав и обязанностей участников правоотношений;

%/ порядок действия норм во времени, в пространстве и по кругу лиц;

%/ их юридическая сила.

Рассмотрим виды норм бюджетного права подробнее.

2» В зависимости от их ***назначения*** нормы бюджетного права делятся на:

%/ регулятивно-правоустанавливающие;

• охранительные.

Назначение *регулятивно-правоустанавливающих* норм бюджетного права заключается в том, что в них содержатся правовые предписания, предоставляющие субъектам бюджетных правоотношений определенные права, возлагающие на них обязанности, и предписания, в целом *регулирующие* отношения в сфере бюджетного администрирования.

Охранительные бюджетно-правовые нормы направлены на обеспечение эффективности функционирования бюджетной системы страны. Например, для этого нормами такого вида устанавливаются меры защиты бюджетных интересов государства и в целом - долженствующего быть правопорядка в сфере бюджетных правоотношений - меры юридической ответственности за нарушение бюджетного законодательства.

При классификации видов норм бюджетного права в зависимости от ***их содержания*** они могут подразделяться, например, на следующие виды:

• регулирующие бюджетное устройство РФ;

- определяющие порядок осуществления межбюджетных отношений;
- регулирующие расходы и доходы бюджета;
- регулирующие бюджетный процесс и определяющие основные положения о правовом статусе его участников;
- определяющие порядок, формы и методы осуществления государственного и муниципального финансового контроля (бюджетного контроля);

%/ устанавливающие ответственность за совершение бюджетных правонарушений **и** т. д.

3, При классификации видов норм бюджетного права ***в зависимости от порядка реализации прав и обязанностей участников регулируемых бюджетным правом общественных отношений*** бюджетно-правовые **нормы делятся на две большие группы:**

- **материальные нормы;**
- **процессуальные нормы.**

При этом *материальные нормы* определяют количественные и качественные параметры прав и обязанностей субъектов бюджетных правоотношений, в том числе компетенцию государственных органов в данной сфере, например: "материальные нормы бюджетного права определяют в стоимостной форме состав доходов и направления расходов каждого из уровней бюджета, механизм взаимоотношений между **бюджетами и др."**[19]

***Процессуальные нормы* закрепляют, в частности, порядок и процедуры осуществления бюджетного процесса.**

4* При классификации видов норм бюджетного права *по методу воздействия на поведение субъектов* (или по форме выражения государственной воли) они делятся **на:**

- **запрещающие;**
- **обязывающие;**
- **уполномачивающе-дозволительные;**
- **стимулирующе-поощрительные.**

Например, *обязывающая* норма бюджетного права содержится в п. 2 ст. 227 БК РФ, в соответствии с которой "объем расходуемых бюджетных средств должен соответствовать объему подтвержденных денежных обязательств". Примером ***уполномачивающе-дозволительной* нормы может выступать ст. 228 БК РФ, в которой закрепляются случаи допускающегося (правомерного) сокращения объемов бюджетных ассигнований.**

5. Различают два варианта пределов действия норм *во времени:*

- ***перспективное* действие (например, закон о бюджете на очередной финансовый год);**

[19] Горбунова **О.Н., Селюков А.Д.,** Другова **Ю.В.** Бюджетное право **России: Учебное** пособие. **М.: ТК Велби, 2002. С. 15.**

*/ действие *с обратной силой* (например, акт, устраняющий, смягчающий ответственность за совершение бюджетного правонарушения).

Классификация действия норм *в **пространстве*** выделяет:

$/ акты бюджетного законодательства, принятые *федеральными* органами власти, действующие на всей территории РФ;

- акты *субъектов РФ* и органов *местного самоуправления* - распространяют свое действие лишь на территорию соответствующего субъекта РФ или муниципального образования.

Классификация действия норм бюджетного права *по кругу лиц* подразумевает, что выраженные в них предписания адресованы определенным субъектам бюджетных правоотношений.

6* Еще одним из оснований является классификация видов норм бюджетного права ***по их юридической силе.*** При этом следует учитывать, что юридическая сила бюджетно-правовых норм зависит от ветви власти (законодательная, исполнительная), к которой принадлежит орган, принявший акт, содержащий указанные нормы. Кроме того, различаются нормы *законодательные* (содержащиеся в актах законодательства) и *подзаконные* (помещенные в указах Президента РФ, постановлениях Правительства РФ и т. д.).

7. С практической точки зрения важно различать ***общие*** и ***специальные*** нормы бюджетного права. Если они имеют равную юридическую силу, то при их "конкуренции" (когда конкретные обстоятельства соответствуют гипотезам разных юридических норм) действует специальная норма. Тогда она рассматривается как исключение из общего правила, установленное с целью, чтобы при наличии дополнительных, названных в ее гипотезе фактов, действовало специальное, а не общее правило.

Лекция 10* Источники бюджетного права

1. *Понятие источника права*
2. *Проблемы в определении понятия "источник права", в том числе в бюджетном праве*
3. *Два значения понятия "источник права"*
4. *Понятие источника права в бюджетном праве*

Юридические нормы должны быть оформлены так, чтобы с ними могли познакомиться люди, которым они адресованы[20]. Для этого нормы права в виде статей включаются **в** правоустанавливающие акты государственных и муниципальных органов. Такие акты, если они содержат правовые нормы, становятся ***источниками права,*** то есть внешними формами его выражения.

[20] См. подр.: Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник для вузов. М.: НОРМА - ИНФРА-М, 2000. С.37.

2» Следует отметить, что понятие "источники бюджетного права" до сих пор еще недостаточно разработано юридической наукой. Возможно, причины такого положения следует искать в нечеткости самого понятия "источники права".

В дореволюционной (до 1917 г.) России под *источниками права* понимались "формы выражения положительного права, которые имеют значение обязательных средств ознакомления с действующим правом"[21]. *Г.Н. Муромцев* писал, что под источником права следует понимать обусловленный характером правопонимания данного общества способ признания социальных норм в качестве обязательных[22].

В советское время *С.Ф. Кечекьян* отмечал, что данное понятие "принадлежит к числу наиболее неясных в теории права. Спорным является самый смысл, в котором употребляются слова "источник права". Ведь "источник права" - это не более как образ, который скорее должен помочь пониманию, чем дать понимание того, что обозначается этим выражением"[23].

В современной российской юридической науке под источниками права чаще всего понимают:

- форму выражения правила, сообщающую ему качество правовой нормы[24];
- "резервуар", в котором пребывают юридические нормы[25];
- форму установления и выражения правовых норм[26] и т. д.

Последняя дефиниция источника права в настоящее время является преобладающей.

3. В современной юридической науке и соответствующей учебной и научной литературе понятие "источники права" может использоваться в ***двух взаимосвязанныхзначениях:***

- как *"материального* источника права" (источника права в материальном смысле) - к источникам права относят объективные факторы, "порождающие" право как социальное явление, то есть то, что стало причиной образования права. В качестве таких факторов выступают материальные и духовные аспекты жизни общества, природа вещей, Божья воля и воля законодателя и т. д.;
- в значении *"формального* источника права" (источника в формальном смысле), когда имеется в виду *форма внешнего выражения содержания действующего права*. Ее связывают с непосредственной деятельностью

[21] См.: Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. С. 36.

[22] См.: Теория права и государства / Под ред. Г.Н. Манова. С. 149.

[23] О понятии источника права // Учен, записки МГУ. Вып. 116. Кн. 2. М., 1946. С 3. См.: Марксистско-ленинская общая теория государства и права: Основные институты и понятия. М., 1970. С. 580.

См.: Алексеев С. С. Общая теория права. Т. 1. С. 315.

[26] См.: Учен, записки МГУ. Вып. 116. Кн. 2. М., 1946. С. 4; Зивс С.Л. Источники права. М., 1982. С. 22 - 23; Мицкевич А.В. Акты высших органов Советского государства. М., 1967. С. 15; Керимов Д.А. Философские проблемы права. М., 1972. С. 219.

уполномоченных органов государства по формированию права, приданию ему формы законов, указов, постановлений и других нормативно-юридических документов. То есть под внешней формой права понимаются *способы установления* правовых норм. В юридической литературе именно за ними утвердилось традиционное наименование "источники права"[27]. При этом формальные источники права в литературе иногда обозначаются и термином "форма права".

4* Таким образом, ***источники (формы) бюджетного права*** - это официально определенные внешние формы, в которых содержатся нормы, регулирующие отношения, возникающие в процессе налогообложения и использования бюджетных средств, то есть внешние формы содержания бюджетного права.

Лекция 11 • Виды (система) источников бюджетного права

1. Система *источников бюджетного* ***права*** **.•'T1**

H2. *Конституция РФ как источник бюджетного* **; i** ***права***

fS. Бюджетное законодательство как источник

| *бюджетного права*

4. Бюджетный кодекс РФ

5. *Федеральные* *законы о федеральном* ***бюджете!*** 1

1« Иерархически выстроенная ***система источников бюджетного права*** в Российской Федерации выглядит следующим образом:

1. *Конституция Российской Федерации.*

2. Бюджетное законодательство, которое, в свою очередь, включает следующие элементы:

а) федеральное бюджетное законодательство, включающее:

- **БКРФ;**

- ежегодные федеральные законы о федеральном бюджете;

б) региональное бюджетное законодательство - законы о бюджетах субъектов РФ;

в) нормативные правовые акты о местных бюджетах (решения о местных бюджетах), принятые представительными органами местного самоуправления.

3. *Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с бюджетной деятельностью и бюджетным устройством РФ:*

а) акты органов общей компетенции:

- указы Президента РФ;

[27] **См.: Труды МГЮА. М, 1997. № 2. С. 38.**

- постановления Правительства РФ;

- подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с бюджетной деятельностью, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ или исполнительными органами местного самоуправления;

б) акты органов специальной компетенции:

- ведомственные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами органов специальной компетенции, издание которых предусмотрено БК РФ.

4. *Локальные акты, содержащие нормы бюджетного права.*

5. *Договоры Российской Федерации.*

6. *Решения Конституционного Суда РФ.*

Рассмотрим более подробно указанные источники бюджетного права.

2. Конституция РФ как источник бюджетного права. Источниками бюджетного права являются положения Конституции РФ, как непосредственно содержащие бюджетно-правовые нормы, так **и** положения, имеющие большое значение при установлении общих принципов бюджетного устройства РФ, установлении налоговых и неналоговых доходов бюджетов, формировании бюджетной политики РФ, а также нормы, определяющие магистральные направления совершенствования и развития бюджетного права и в целом образующие конституционные основы бюджетного устройства России.

К таким важным положениям Конституции РФ следует прежде всего отнести статьи: 15, 34, 35, 46, 57, 71, 72, 74, 75, 76, 90, ч. 5 ст. 101, ч. 3 ст. 104, 106, 114 **и** др.

3. ***Бюджетное законодательство как источник бюджетного права*** включает в себя:

%/ федеральное бюджетное законодательство, состоящее из БК РФ **и** ежегодных федеральных законов о федеральном бюджете;

%/ региональное бюджетное законодательство - законы субъектов РФ о бюджетах этих субъектов;

- нормативные правовые акты о местных бюджетах (решения о местных бюджетах), принятые представительными органами местного самоуправления;
- иные федеральные законы, законы субъектов РФ, нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления, регулирующие бюджетные правоотношения.

4. В настоящее время наиболее важные положения об организации и осуществлении бюджетной деятельности закреплены **в *БК РФ,*** который был принят 31 июля 1998 года (Федеральный закон № 145-ФЗ) и действует в редакции Федеральных законов от 24.07.2002 № 110-ФЗ, от

10.07.2002 № 86-ФЗ, от 29.05.2002 № 57-ФЗ, от 30.12.2001 № 194-ФЗ, от 08.08.2001 № 126-ФЗ, от 27.12.2000 № 150-ФЗ, от 05.08.2000 № 116-ФЗ, от 31.12.99 №227-ФЗ.

При этом согласно Федеральному закону от 09.07.99 № 159-ФЗ (в ред. от 09.07.2002 № 83-ФЗ) указанный кодифицированный нормативный правовой акт был введен в действие с 1 января 2000 года. Как записано в преамбуле БК РФ: "Бюджетный кодекс Российской Федерации служит целям финансового регулирования, устанавливает общие принципы бюджетного законодательства Российской Федерации > правовые основы функционирования бюджетной системы Российской Федерации, правовое положение субъектов бюджетных правоотношений, порядок регулирования межбюджетиых отношений, определяет основы бюджетного процесса в Российской Федерации, основания и виды ответственности за нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации".

5. Среди принимавшихся в последние годы *федеральных законов о **федеральном бюджете*** необходимо назвать:

- Федеральный закон "О федеральном бюджете на 2002 год" от 30.12.2001 № 194 (с измен, на 25.10.2002);
- Федеральный закон "О федеральном бюджете на 2001 год" от 27.12.2000 № 150-ФЗ (с измен, на 25.07.2002);
- Федеральный закон "О федеральном бюджете на 2000 год" от 31.12.99 № 227-ФЗ (с измен, на 30.12.2001);
- Федеральный закон "О федеральном бюджете на 1999 год" от 22.02.99 № 36-ФЗ (с измен, на 02.01.2000) и др.

Лекция 12« Подзаконные нормативные правовые акты как источник бюджетного права

1. *Специфика подзаконных нормативных актов в бюджетном праве*
2. *Акты органов общей и специальной компетенции, содержащие нормы бюджетного права*

В соответствии с положениями ст. 4 БК РФ федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления и органы государственных внебюджетных фондов в предусмотренных (допускаемых) бюджетным законодательством случаях издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не должны противоречить бюджетному законодательству.

После принятия Конституции РФ *подзаконные акты не **включаются** в объем понятия "законодательство".* БК РФ *также не включает подзаконные*

нормативные акты в состав бюджетного законодательства о налогах и сборах (статьи 2 и 3).

2, Подзаконные нормативные правовые акты, содержащие нормы бюджетного права, в свою очередь, подразделяются на две группы: акты органов общей компетенции и акты органов специальной компетенции.

К *актам органов общей компетенции* относятся:

- *указы Президента* РФ, которые не должны противоречить Конституции РФ и бюджетному законодательству и имеют приоритетное значение по отношению к другим подзаконным актам. Они могут приниматься по любому вопросу, входящему в компетенцию Президента РФ (ст. 90 Конституции РФ), в том числе по вопросам, составляющим предмет бюджетного права, кроме случаев, когда этот вопрос в соответствии с БК РФ может быть урегулирован только законом.

  Относя указы Президента РФ к подзаконным актам, не следует забывать, что они наряду с актами федеральных законодательных органов являются актами первоначального правотворчества, так как содержат нормы права и посвящены общим вопросам. Начиная с 1991 г. Президентом РФ принято несколько десятков указов, регулирующих бюджетные правоотношения;

§/ *постановления Правительства РФ.* В соответствии с п."б" ч. 1 ст. 114 Конституции РФ Правительство РФ обеспечивает проведение в Российской Федерации единой финансовой и налоговой политики. Постановления Правительства РФ принимаются на основании и во исполнение нормативных правовых актов, имеющих высшую по сравнению с ними юридическую силу. Во исполнение положений бюджетного законодательства и актов Президента РФ Правительство РФ вправе издавать не противоречащие им подзаконные нормативные правовые акты, регулирующие бюджетные правоотношения;

- *подзаконные нормативные правовые акты, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ, и подзаконные нормативные правовые акты, принятые исполнительными органами местного самоуправления.* Указанные органы в пределах своей компетенции в предусмотренных законодательством случаях также издают нормативные правовые акты, регулирующие бюджетные правоотношения.

К ***актам органов специальной компетенции*** относятся ведомственные подзаконные нормативные правовые акты органов специальной компетенции, регулирующие бюджетные правоотношения. Их издание осуществляется в случаях и в пределах, установленных БК РФ. Такими органами специальной компетенции являются Министерство финансов РФ (Минфин России), органы государственных внебюджетных фондов и другие органы государственной власти.

Лекция 1И» Иные источники бюджетного права

cl; Локальные акты
2. Договоры Российской Федерации **i**
3. Судебные прёц/едекгны

1 * К источникам бюджетного права этой группы в первую очередь относят такие *локальные акты,* содержащие нормы бюджетного права, как уставы и решения государственных учебных заведений, государственных и муниципальных предприятий, утвержденные компетентными органами, затрагивающие вопросы их финансовой деятельности[28].

2, ***Договоры*** *Российской* ***Федерации*** как источник бюджетного права представлены нормативными документами двух видов:

• *международными договорами Российской Федерации.* Положениями ч. 4 ст. 15 Конституции РФ предусмотрено, что "общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Рост сийской Федерации являются составной частью ее правовой системы". Следовательно, в российскую правовую систему введено две категории международно-правовых норм. Причем согласно Конституции РФ, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора. Под общепризнанными принципами и нормами международного права следует понимать нормы, содержащие основополагающие принципы международного права и общие принципы права, признанные цивилизованными нациями. Вторую категорию составляют нормы, содержащиеся в международных договорах России.

БК РФ также предусматривает, что если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации (ст. 4 БК РФ). При этом следует учитывать, что в соответствии со ст. 57 Конституции РФ международные договоры по вопросам *налогообложения* могут применяться лишь после их ратификации Федеральным Собранием РФ;

4внутригосударственными договорами - договорами между органами государственной власти РФ и ее субъектами, а также между субъектами РФ по вопросам регулирования бюджетных правоотношений.

3. ***Судебные прецеденты как источник бюджетного права.*** Дискуссионным в российской юридической науке остается вопрос, является ли источником права судебная и арбитражная практика, в частности, акты

[28] См.: Финансовое право Российской Федерации: Учебник/Отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юристъ, 2002. С. 94.

Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ. А решения Конституционного Суда РФ (КС РФ) практически уже отнесены к источникам права. Как известно, КС РФ занимается толкованием Конституции РФ, результатом чего является *правовая позиция КС РФ* - прецедент толкования конституционной нормы, выраженный в мотивированной части постановления КС РФ, то есть она имеет письменную форму и обладает нормативным значением, поскольку:

- рассчитана на неоднократное применение;
- осуществляется в отношении широкого круга общественных отношений;
- распространяется не только на участников конкретного конституционного спора, при рассмотрении которого она была сформулирована, но и адресована неограниченному кругу лиц;
- является официальной и обязательной.

Важнейшим здесь становится то обстоятельство, что КС РФ в определенных пределах фактически выполняет *правотворческую функцию,* осуществляя конкретизацию норм Конституции РФ. КС РФ *создает новые нормы,* в особенности процедурного характера, восполняет пробелы Конституции[29].

Необходимо отметить, что акты правосудия - решения Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ - оказывают определенное влияние на практику применения законодательства, в том числе и бюджетного.

Лекции 14* Действие актов бюджетного законодательства во времени

jfrf*Порядок введения в действие актов бюджетного законодательства*

лы действия введенных актов бюджетного законодательства во времени

3. Порядок прекращения действия актов бюджетного законодательства

Чтобы определить временные рамки действия акта законодательства, нужно выяснить, когда он начал действовать и когда его действие прекратилось или должно прекратиться. Для этого необходимо установить следующие обстоятельства:

- **момент (дату) вступления акта бюджетного законодательства в силу (то есть порядок введения его в действие);**
- **пределы действия акта после вступления в силу;**
- **момент (дату) прекращения действия акта бюджетного законодательства.**

[29] См.: Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юристь, 2002. С. 27.

1, *Порядок введения в действие актов бюджетного законодательства.* По общему правилу, федеральный конституционный закон, федеральный закон (значит и содержащиеся в нем нормы бюджетного права) вступают в силу через 10 дней после официального опубликования (в "Российской газете", Собрании законодательства Российской Федерации), если законодатель не установит иной срок.

Согласно ст. 5 БК РФ закон о бюджете *вступает в силу* со дня его опубликования, а опубликован он должен быть немедленно с момента подписания.

Нередко в самом законе при решении вопроса о его вступлении в силу либо в специальном кодифицированном акте (кодексе) - *законе о введении в действие соответствующего кодекса РФ* - оговаривается разное время начала действия различных норм (статей, пунктов), содержащихся в законе. Таким образом, акты бюджетного законодательства *начинают действовать:*

t/ на основе общего правила (через 10 дней после опубликования или немедленно);

• либо со специально названного в этом акте или в ином законе срока (например, БК РФ был принят 31 июля 1998 года, а введен в действие - с 1 января 2000 года).

Однако существуют определенные *особенности* пределов действия во времени и порядка вступления в силу актов бюджетного законодательства, которым в установленном порядке придана *обратная сила.* Тогда общие правила вступления в силу применимы к ним, если иное не оговорено в самом законодательном акте.

2» ***Введенный в действие акт бюджетного законодательства обладает юридической силой впредь до его отмены.*** При этом различают два варианта пределов действия такого акта во времени:

i/ *перспективное* действие, когда действие акта распространяется на юридические факты и отношения, возникшие после вступления акта в силу (например, закон о бюджете на очередной финансовый год);

%/ действие *с обратной силой,* когда действие акта распространяется на вновь возникшие отношения и на правоотношения, которые возникли до его вступления в силу, но с более ранней даты (например, акт, устраняющий, смягчающий ответственность за совершение бюджетного правонарушения).

По *общему правилу,* в соответствии с положениями ст. 54 Конституции РФ: "1. Закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, *обратной силы не имеет. 2.* Никто не может нести ответственность за деяние, которое в момент его совершения не признавалось правонарушением. Если после совершения правонарушения ответственность за него установлена или смягчена, применяется новый закон". Согласно п. 1 ст. 5 БК РФ "акты

бюджетного законодательства Российской Федерации не имеют обратной силы и применяются к отношениям, возникшим после введения их в действие, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом или федеральным законом".

Смысл требования о непридании закону обратной силы состоит в том, что изменения, вносимые в бюджетное законодательство, не должны пагубно влиять на устойчивость отношений между субъектами права, не должны подрывать прочности публичного правопорядка.

3. Вопрос о ***моменте, с которого прекращается действие акта бюджетного законодательства,*** решается следующим образом. Здесь нужно иметь в виду дату его отмены, а также - полностью он прекратил свое действие или нет.

Акт бюджетного законодательства может быть отменен:

- *прямо,* когда законодатель четко определяет дату, с которой положения отмененного акта перестают действовать;
- *косвенно* - посредством принятия нового акта, что означает прекращение действия старого акта со дня вступления в силу нового (например, ежегодные законы о бюджете).

Существуют три варианта установления пределов прекращения действия *старого* акта бюджетного законодательства:

- старый закон "переживает себя", то есть его отдельные нормы продолжают регулировать отношения, которые возникли на основе старого закона, и после даты вступления в силу нового закона (например, когда закон отменен не полностью и отдельные его положения, предусмотренные еще старым законом, продолжают действовать в оговоренный в новом законе срок параллельно с нормами этого нового закона);
- немедленно, с даты утраты законом силы он прекращает действие на все отношения, которые ранее регулировал;

*/ акт законодательства досрочно прекращает свое действие, а правоотношения, которые ранее им регулировались, начинают регулироваться новой нормой, которой законодателем в установленном порядке была придана обратная сила.

Лекции 15* Действие актов бюджетного законодательства в пространстве и по кругу лиц

2 Действие актов по кругу лиц*

1,*Действие актов бюджетного законодательства в пространстве:*

- акты бюджетного законодательства, принятые *федеральными* органами власти, действуют на всей территории РФ (к государственной террито-

рии РФ относятся суша, воды, недра и воздушное пространство). Основным условием действия на территории РФ нормативных правовых актов, включаемых в состав бюджетного законодательства, является их полное соответствие положениям БК РФ;

ц/ акты бюджетного законодательства *субъектов РФ* и органов *местного самоуправления* распространяют свое действие лишь на территорию соответствующего субъекта федерации или муниципального образования.

2* Действие актов бюджетного законодательства *по* ***кругу лиц*** подразумевает, что выраженные в нормах бюджетного права предписания адресованы широкому кругу лиц, являющихся субъектами бюджетных правоотношений.

Лекция 16* Понятие, состав, структура и элементы бюджетных правоотношений

Jf. *Понятие* ***бюджетных*** *правоотношений,*
LJlLflc ***составные части****X*

LJ^уСтруКтура бюджетных ***правоотношений,***

1. В юридической науке бюджетные правоотношения обычно рассматриваются как вид *финансовых* правоотношений, урегулированных нормами бюджетного права. Под ***бюджетными правоотношениями*** понимают охраняемые государством общественные отношения, возникающие в бюджетной сфере и представляющие собой социально значимую связь субъектов, посредством прав и обязанностей, предусмотренных нормами бюджетного права. Основания возникновения, изменения и прекращения бюджетных правоотношений предусмотрены в бюджетном законодательстве РФ.

   Согласно положениям ст. 1 БК РФ бюджетные правоотношения включают в себя следующие ***составные части:***

*/ отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе *формирования доходов* и *осуществления расходов* бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов, осуществления государственных и муниципальных *заимствований, регулирования государственного и муниципального долга,*

*/ отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе *составления* и *рассмотрения проектов* бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ, *утверждения* и *исполнения бюджетов* всех уровней бюджетной системы РФ, *контроля* за их исполнением;

• отношения, возникающие в процессе *привлечения к ответственности* за совершение бюджетных правонарушений.

2, Любые правовые отношения в юридической науке рассматриваются как общественно-правовые явления, имеющие определенную структуру и состав. При этом под ***составом конкретного бюджетного правоотношения*** понимается совокупность его участников, то есть субъектов бюджетных правоотношений. Права и обязанности указанных субъектов (налогоплательщиков, бюджетных органов и т. д.) в составе бюджетного правоотношения выступают в качестве юридических свойств этих участников.

3. ***Структура бюджетных правоотношений*** представляет собой внутреннее строение и взаимосвязь элементов такого правоотношения. Структуру бюджетных правоотношений образуют следующие три элемента:

- субъекты правоотношения;
- %/ содержание (юридическое и материальное) правоотношения;
- %/ объект правоотношения.

Субъекты бюджетных правоотношений - это его участники (стороны).

Юридическое содержание бюджетных правоотношений образуют субъективные права и юридические обязанности указанных субъектов - участников рассматриваемых общественных отношений.

Материальное содержание бюджетных правоотношений представляет собой поведение сторон (действие либо бездействие), связанное с реализацией принадлежащих им прав и обязанностей.

Объектом бюджетных правоотношений выступает то, по поводу чего или ради чего субъекты правовых отношений в бюджетной сфере вступают в правовую связь. В качестве объекта правоотношений выступают разнообразные материальные блага.

В процессе бюджетной деятельности структура бюджетного правоотношения определяется, с одной стороны, содержанием прав и обязанностей субъектов *(юридическая* структура), а с другой - она проявляется в поведении субъектов в ходе реализации прав и обязанностей *(фактическая* структура). При правомерном поведении участников бюджетного правоотношения имеет место совпадение юридической и фактической структур, при нарушении бюджетного законодательства (правонарушение либо преступление) - несовпадение.

Лекции 17» Объект бюджетных правоотношений

/. ***Неоднозначность понимания объекта правоотношения (монистическая и плюралистическая теории)***

2. ***Определение объекта бюджетных*** *правоотношении*

1. В настоящее время в юридической науке ***вопрос об объекте правоотношения остается дискуссионным:***

t/ одни авторы считают, что некоторые виды правовых отношений вообще *не имеют объекта* (в качестве таковых называются уголовно-правовые отношения);

• другие полагают, что отрицание факта наличия объекта делает правоотношения бессмысленными[30].

Последняя точка зрения представляется более обоснованной. Как уже говорилось, объект бюджетных правоотношений это то, по поводу чего между субъектами возникают правовые отношения, ради чего они вступают в правовую связь.

Согласно ***монистической теории*** (О.С. Иоффе) единственным объектом правовых отношений может выступать только человеческое поведение. Сторонники ***плюралистической теории*** (М.С. Шаргородский и др.), напротив, признают объектами правоотношений:

• вещи (средства производства, предметы потребления, деньги **и** т. д.);

• личные неимущественные блага и нематериальные ценности, охраняемые нормами права, продукты творчества (произведения литературы, искусства);

• само поведение участников правоотношения (например, соблюдение лицом норм бюджетного законодательства, воздержание от совершения юридически значимых действий, направленных на их нарушение);

• результаты поведения участников правоотношения (перечисление денежных средств, например, бюджетного платежа, подача в налоговый орган налоговой декларации, сообщение в налоговый орган об открытии банковского счета и т. д.).

2. В финансово-правовой литературе в качестве объекта бюджетных пра^ воотношений, как правило, указываются финансовые средства. Таким образом, в качестве ***объекта бюджетных правоотношений*** выступают разнообразные *материальные* (например, денежные средства в виде доходов или расходов бюджетов) и *нематериальные* блага (например, публичный правопорядок в бюджетной сфере).

[30] См. подр.: Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М, 1974; Дудин А.П. Объект правоотношения (вопросы теории). Саратов, 1980; Протасов В. Н. Правоотношение как система. М., 1991. Протасов В.Н. Что и как регулирует право. М., 1995; Назаренко Г.В. Теория государства и права: Учебное пособие. М: Истоки, 1999.

Лекция IS, Юридическое содержание бюджетных правоотношений

Юридическое содержание бюджетных правоотношений **образуют** ***субъективные права*** **и** ***юридические обязанности*** **их участников. Содержание** бюджетных правоотношений, как и любых других правоотношений, может быть раскрыто через правовой статус субъектов таких правоотношений. Права, обязанности, а в определенных случаях и компетенция субъектов бюджетных правоотношений, предусмотрены бюджетным законодательством.

Право именуется *субъективным* по принадлежности субъекту правоотношения. Реализация субъективного права зависит от усмотрения управомоченного лица - участника (субъекта) бюджетных правоотношений, который может воспользоваться предоставленным ему правом либо отказаться от его реализации. Таким образом, ***субъективное право субъекта бюджетного правоотношения*** **- это:**

$/ вид и мера возможного поведения этого управомоченного лица, которым, как правило, соответствует юридическая обязанность другого лица;

- средство удовлетворения интересов управомоченного лица путем совершения определенных юридических действий, требований и притязаний.

Обязанность называют *юридической,* если она предусмотрена юридической нормой и подлежит безусловному выполнению. Таким образом, ***юридическая обязанность участника бюджетных правоотношений*** **- это:**

- мера должного поведения обязанного лица, которая соответствует субъективному праву другой стороны бюджетного правоотношения;
- средство удовлетворения чужих интересов (интересов государства или налогоплательщика) путем совершения необходимых действий, воздержания от определенных действий и претерпевания негативных санкций.

Лекция 19* Субъекты бюджетных правоотношений

L Государство и его территориальные образования-
2. Президент и органы государственной власти РФ,^
\ их компетенция в сфере бюджетно-правовых **ЕП**
отношений **"+1**
5. Органы государственной власти субъектов **EpvM**
их компетенция в бюджетно-правовой сфере **~р**
4. Органы местного самоуправления **4-!**
~5. Прочие субъекты бюджетных правоотношений"

Действующее российское бюджетное законодательство не лишено недостатков. В частности, в нем отсутствует полный перечень участников

(субъектов) бюджетных правоотношений. Анализ положений БК РФ показывает, что в состав участников бюджетных правоотношений входят следующие субъекты.

I • *Государство и его территориальные подразделения:*

а) *Российская Федерация,*

б) *субъекты Российской Федерации:* 21 республика, 6 краев, 49 областей, автономная область, 2 города федерального значения Москва и Санкт-Петербург;

в) *муниципальные образования:*

• 1867 районов;

• 1091 гор.;

• 329 районов и округов в городах;

%/ 1922 поселка городского типа;

• 24444 сельских администраций.

2. ***Президент и органы государственной власти Российской Федерации*** (исполнительные и законодательные органы). **В** их ***компетенцию*** в сфере бюджетных правоотношений входят:

• установление общих принципов организации и функционирования бюджетной системы РФ;

%/ разграничение и перераспределение доходов от федеральных налогов и сборов, иных доходов федерального бюджета между бюджетами разных уровней;

• разграничение полномочий по осуществлению расходов между бюджетами разных уровней;

• определение основ составления и рассмотрения проектов бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ, утверждения и исполнения бюджетов всех уровней, утверждения отчетов об их исполнении и осуществления контроля за их исполнением;

• определение основ формирования доходов, осуществления расходов из бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ;

%/ определение основ осуществления государственных и муниципальных заимствований, а также основ управления государственным и муниципальным долгом;

• установление порядка (процедуры) и непосредственное составление и рассмотрение проекта федерального бюджета, утверждение и исполнение федерального бюджета, осуществление контроля за его исполнением, составление отчетности и утверждение отчетов об исполнении федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов;

• установление федеральными законами порядка заимствований Российской Федерацией, субъектами РФ и органами местного самоуправле-

ния, управления долгом Российской Федерации, субъектов РФ и органов местного самоуправления;

- осуществление государственных заимствований Российской Федерации и предоставление кредитов иностранным государствам, а также управление государственным долгом Российской Федерации;
- установление порядка формирования доходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов;
- осуществление расходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов;

*/ установление порядка и условий предоставления финансовой помощи и бюджетных ссуд из федерального бюджета бюджетам субъектов РФ и местным бюджетам;

- предоставление финансовой помощи и бюджетных ссуд из федерального бюджета бюджетам субъектов РФ и местным бюджетам;
- установление общих принципов и условий предоставления бюджетных кредитов;
- установление минимальных государственных социальных стандартов, норм и нормативов финансовых затрат на единицу предоставленных государственных или муниципальных услуг;
- утверждение бюджетной классификации РФ;
- установление единых форм бюджетной документации и отчетности для бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ;
- формирование, обеспечение погашения и обслуживание внешнего долга; определение перечня и порядка осуществления государственных внешних заимствований;
- определение перечня и порядка формирования государственных внебюджетных фондов, управление их деятельностью;
- установление оснований и порядка привлечения к ответственности за нарушение бюджетного законодательства РФ.

3. ***Органы государственной власти субъектов РФ*** (исполнительные и законодательные органы). К их ***компетенции*** в бюджетно-правовой сфере относятся:

- установление порядка (процедуры) и непосредственное составление и рассмотрение проектов бюджетов субъектов РФ и консолидированных бюджетов субъектов РФ, утверждение и исполнение бюджетов субъектов РФ, осуществление контроля за их исполнением и утверждение отчетов об исполнении бюджетов субъектов РФ, консолидированного бюджета субъекта РФ и бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов;

%/ распределение доходов от региональных налогов и сборов, иных доходов субъектов РФ между бюджетом субъекта РФ и местными бюджетами;

• определение порядка направления в бюджет субъекта РФ доходов от использования собственности субъекта РФ, доходов от налогов и сборов субъекта РФ, иных доходов бюджета субъекта РФ;

i/ разграничение полномочий между бюджетом субъекта РФ и местными бюджетами в части осуществления расходов в соответствии с законодательством РФ;

ь/ установление совместно с органами государственной власти РФ порядка и условий предоставления финансовой помощи бюджетам субъектов РФ;

|/ определение порядка и условий предоставления финансовой помощи и бюджетных ссуд из бюджета субъекта РФ местным бюджетам и собственно ее предоставление;

ч/ установление порядка и условий предоставления бюджетных кредитов субъектом РФ;

%/ определение перечня и порядка государственных внутренних заимствований субъекта РФ, их осуществление (а также внешних заимствований), управление государственным долгом субъекта РФ.

4, ***Органы местного самоуправления,*** к ***компетенции*** которых в бюджетно-правовой сфере относятся:

§/ установление порядка и непосредственное составление и рассмотрение проектов местных бюджетов, утверждение и исполнение местных бюджетов, осуществление контроля за их исполнением и утверждение отчетов об исполнении местных бюджетов;

• определение порядка направления в местные бюджеты доходов от использования муниципальной собственности, местных налогов и сборов, иных доходов местных бюджетов;

*/ определение порядка и условий предоставления финансовой помощи и бюджетных ссуд из местных бюджетов;

• предоставление финансовой помощи и бюджетных ссуд из местных бюджетов;

• определение порядка и осуществление муниципальных заимствований, управление муниципальным долгом.

5* **К** ***прочим субъектам бюджетных правоотношений*** относятся:

*/ органы государственных внебюджетных фондов;

%/ главные распорядители и распорядители бюджетных средств;

• бюджетные учреждения;

• государственные и муниципальные предприятия и иные получатели бюджетных средств;

• органы денежно-кредитного регулирования;

• кредитные организации, осуществляющие операции с бюджетными средствами.

Лекции 20» Бюджетная система Российской Федерации

/• *Общие положения* I I j 1 ; | |

2. *Узкое и широкое определения бюджетной системы РФ. Элементы бюджетной системы*
3. ***Структура** бюджетной системы **РФ***
4. ***Единство** как главное **специфическое свойство бюджетной системы РФ***

1* Бюджетное устройство любой страны определяется, как известно, ее государственным (административно-территориальным) устройством[31]. Поэтому для федеративных государств характерно трехуровневое строение бюджетной системы, включающее:

i/ федеральный или, как его иначе именуют, государственный бюджет;

• бюджеты субъектов федерации;

t/ местные бюджеты.

2* В настоящее время в БК РФ используется термин *"бюджетное устройство",* легальное определение которого, тем не менее, отсутствует[2].

Бюджетная система РФ в ***узком*** смысле может быть определена как основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая нормами права совокупность бюджетов и внебюджетных фондов всех уровней - федерального, регионального и местного (ст. 6 БК РФ).

Бюджетная система характеризуется не только системой бюджетов (внебюджетных фондов), но и принципами ее построения, закрепленными в бюджетном законодательстве. Поэтому в ***широком*** смысле ***бюджетная система РФ*** представляетх^обой основанную на определенных принципах систему урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в сфере бюджетной деятельности.

При широком подходе под ***элементами (подсистемами) бюджетной системы РФ*** следует понимать:

• бюджеты и внебюджетные фонды;

%/ подсистему носителей бюджетной компетенции (Российскую Федерацию, 89 ее субъектов и около 29 тысяч муниципальных образований);

[31] См. подр.: Финансовое право: Учебник/ Под ред. О.Н. Горбуновой. М.: Юристь, 2000. С. 144; Чиркин В.Е. Конституционное право зарубежных стран: Учебник. М.: Юристь, 2000; и др.

[32] Между тем, действовавший до принятия БК РФ Закон РФ от 10 октября 1992 года № 1734-1 "Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР" определял бюджетное устройство России как "организацию ее бюджетной системы и принципы построения этой бюджетной системы" (ст. 3).

*/ подсистему участвующих в бюджетных правоотношениях государственных органов, органов государственных внебюджетных фондов;

«/ принципы ее организации и функционирования;

%/ правовые рамки и надлежащие формы ее функционирования - подсистему норм бюджетного права.

3* *Структура бюджетной системы РФ* определена в ст. 10 БК РФ. Она состоит из бюджетов трех уровней:

%/ *первый* уровень - федеральная подсистема, представленная федеральным бюджетом и бюджетами государственных внебюджетных фондов;

• *второй* уровень - региональная подсистема, представляющая собой совокупность бюджетов субъектов РФ и бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов;

%/ *третий* уровень - муниципальная подсистема, представленная местными бюджетами.

4, Главным специфическим свойством бюджетной системы РФ является *единство,* присущее:

• целям и задачам бюджетов всех трех уровней (финансовое обеспечение реализации государством его функций);

• принципам организации бюджетной системы;

*/ экономическим и юридическим принципам подсистемы доходов бюджета - установления и сбора налогов и неналоговых поступлений, а также юридическим принципам распределения этих доходов (через подсистему расходов бюджетов);

%/ нормативно-правовой базе всей бюджетной системы;

%/ системе обеспечивающих ее функционирование государственных органов;

i/ бюджетной политике и методам бюджетного администрирования в Российской Федерации.

Лекция 21. Виды бюджетов и внебюджетных фондов

L *Классификация бюджетов по принадлежности к определенному уровню бюджетной системы*

2. *Консолидированный бюджет РФ. Бюджет и консолидированный бюджет субъекта* ***РФ.*** *Бюджет муниципального образования*

J. *Государственные внебюджетные фонды, целевые бюджетные* ***фонды,*** *резервные фонды*

1, Наиболее распространенным критерием классификации видов бюджетов (внебюджетных фондов) выступает их *принадлежность к тому* ***или иному уровню бюджетной системы РФ.*** По этому критерию различают:

%/ федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов;

%/ бюджеты субъектов РФ и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов;

$/ местные бюджеты.

Указанные бюджеты составляются в форме годовых бюджетов - на один финансовый год, который соответствует календарному году и длится с 1 января по 31 декабря.

2* Под ***консолидированным бюджетом РФ*** понимается совокупность федерального бюджета России и консолидированных бюджетов субъектов РФ.

Консолидированный бюджет субъекта РФ - это бюджет субъекта РФ "плюс" свод всех бюджетов муниципальных образований, находящихся на территории данного субъекта. При этом ***бюджет субъекта РФ*** (региональный бюджет) представляет собой форму образования и расходования денежных средств, предназначенных для обеспечения задач и функций, отнесенных к предметам ведения субъекта РФ.

Бюджет муниципального образования (местный бюджет) - форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для обеспечения задач и функций, отнесенных к предметам ведения местного самоуправления.

3* В соответствии со статьями 13 и 17 БК РФ основными видами фондов в РФ выступают:

- ***государственный внебюджетный фонд*** - фонд денежных средств, образуемый *вне* федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ. Он предназначен для реализации конституционных прав граждан на пенсионное обеспечение, социальное страхование, социальное обеспечение в случае безработицы, охрану здоровья и медицинскую помощь;
- ***целевой бюджетный фонд*** - образуется *в составе бюджета* за счет доходов целевого назначения или в порядке целевых отчислений от конк-

ретных видов доходов или иных поступлений и исполняется по отдельной смете. Поэтому средства таких бюджетных фондов не могут быть использованы на цели, не соответствующие назначению целевого бюджетного фонда.

Помимо государственных внебюджетных и целевых фондов в РФ могут создаваться *резервные фонды*. В соответствии со ст. 81 Б К РФ в расходной части бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ предусматривается создание резервных фондов *органов исполнительной власти* и резервных фондов*органовместногосамоуправления*.

Создание резервных фондов законодательных (представительных) органов и депутатов законодательных (представительных) органов *запрещается*.

Распоряжение средствами резервных фондов происходит на основе нормативных актов Правительства РФ, органов исполнительной власти субъектов РФ или местного самоуправления. Из этих фондов финансируются непредвиденные расходы, например, на проведение аварийно-восстановительных работ по ликвидации последствий стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций.

Кроме того, согласно ст. 82 БК РФ федеральным бюджетом на очередной финансовый год может предусматриваться создание *резервного фонда Президента РФ* в размере не более 1% утвержденных расходов федерального бюджета. Расходование средств этого фонда осуществляется на основании письменного распоряжения Президента РФ на финансирование непредвиденных расходов, а также дополнительных расходов, предусмотренных указами Президента РФ.

Лекция 22. Принципы бюджетной системы Российской Федерации

1. *Понятие и значение принципов в юридической науке*
2. *Понятие и содержание принципов бюджетной системы РФ*

В переводе с латинского "принцип" *(phncipium)* означает основу, первоначало чего-либо. В юридической науке под ***принципами*** традиционно понимаются закрепленные в действующем законодательстве основополагающие руководящие начала и идеи, выражающие сущность и главные направления государственной политики в области правового регулирования соответствующих общественных отношений.

Принципы той или иной экономико-правовой системы - это *общеобязательные исходные нормативно-юридические положения,* отличающиеся высшей императивностью, определяющие содержание такой системы

и выступающие во многих случаях высшими критериями правомерности поведения участников правоотношений, формирующихся в процессе функционирования этой системы[33].

2, *Принципы бюджетной системы РФ* - это основополагающие и руководящие идеи, ведущие положения, определяющие функционирование этой системы и в целом - бюджетных правоотношений. Принципы находят свое непосредственное выражение в нормах бюджетного права.

Содержание принципов бюджетной системы РФ составляют:

- принцип законности (принцип надлежащей правовой формы бюджетов);
- единства бюджетной системы РФ;
- разграничения доходов и расходов между уровнями бюджетной системы РФ;

(/ самостоятельности бюджетов;

- полноты отражения доходов и расходов бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов;

i/ сбалансированности бюджета;

- эффективности и экономности использования бюджетных средств;

*/ общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов;

*/ гласности бюджетной деятельности;

- достоверности бюджета;

i/ адресности и целевого характера бюджетных средств.

Значение и содержание ***принципа законности (надлежащей правовой формы)*** *бюджетов* заключается в том, что бюджет должен быть утвержден только в надлежащей правовой форме - законом. Данный принцип закреплен в ст. 11 БК РФ, в соответствии с положениями которой:

</ федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов разрабатываются и утверждаются в форме федеральных законов;

- бюджеты субъектов РФ и территориальные государственные внебюджетные фонды - в форме законов субъектов РФ;
- местные бюджеты - в форме правовых актов представительных органов местного самоуправления либо в порядке, установленном уставами муниципальных образований.

Принцип единства бюджетной системы РФ означает единство правовой базы, денежной системы, форм бюджетной документации, принципов бюджетного процесса в РФ, санкций за нарушения бюджетного законодательства РФ, а также единый порядок финансирования расходов и ведения бухгалтерского учета средств бюджетов всех уровней.

[33] См. подр.: Общая теория права и государства: Учебник / Под ред. В.В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристь, 2000. С. 134 - 137.

Принцип разграничения доходов и расходов между уровнями бюджетной системы РФ заключается в закреплении соответствующих видов доходов (полностью или частично) и полномочий по осуществлению расходов за органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления.

Принцип самостоятельности бюджетов означает:

- право законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления на соответствующем уровне бюджетной системы РФ самостоятельно осуществлять бюджетный процесс;
- %/ наличие собственных источников доходов бюджетов каждого уровня, определяемых в соответствии с законодательством;
- */ законодательное закрепление регулирующих доходов бюджетов, полномочий по формированию доходов соответствующих бюджетов в соответствии с БК РФ и налоговым законодательством РФ;
- %/ право органов государственной власти и местного самоуправления самостоятельно в соответствии с БК РФ определять направления расходования средств соответствующих бюджетов;
- \/ право органов государственной власти и местного самоуправления самостоятельно в соответствии с БК РФ определять источники финансирования дефицитов соответствующих бюджетов;
- недопустимость изъятия доходов, дополнительно полученных в ходе исполнения законов (решений) о бюджете, сумм превышения доходов над расходами бюджетов и сумм экономии по расходам бюджетов;
- недопустимость компенсации за счет бюджетов других уровней бюджетной системы РФ потерь в доходах и дополнительных расходов, возникших в ходе исполнения законов (решений) о бюджете, за исключением случаев, связанных с изменением законодательства.

Принцип полноты отражения доходов и расходов бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов означает, что все доходы и расходы бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов и иные обязательные поступления, определенные налоговым и бюджетным законодательством РФ, законами о государственных внебюджетных фондах, подлежат отражению в бюджетах, бюджетах государственных внебюджетных фондов в обязательном порядке и в полном объеме. Все государственные и муниципальные расходы подлежат финансированию за счет бюджетных средств, средств государственных внебюджетных фондов, аккумулированных в бюджетной системе РФ.

Принцип сбалансированности бюджета заключается в том, что объем предусмотренных бюджетом расходов должен соответствовать суммарному объему доходов бюджета и поступлений из источников финансирования его дефицита. При составлении, утверждении и исполнении

бюджета уполномоченные органы должны исходить из необходимости минимизации размера дефицита бюджета.

Принцип эффективности и экономности использования бюджетных средств означает, что при составлении и исполнении бюджетов уполномоченные органы и получатели бюджетных средств должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств.

Принцип общего (совокупного) покрытия расходов заключается в том, что все расходы бюджета должны покрываться общей суммой доходов бюджета и поступлений из источников финансирования его дефицита. Доходы бюджета и поступления из источников финансирования его дефицита не могут быть увязаны с определенными расходами бюджета, за исключением доходов целевых бюджетных фондов, средств целевых иностранных кредитов, а также в случае централизации средств из бюджетов других уровней бюджетной системы РФ.

Принцип гласности бюджетной деятельности означает:

- обязательное опубликование в открытой печати утвержденных бюджетов и отчетов об их исполнении;
- полноту предоставления информации о ходе исполнения бюджетов;
- доступность иных сведений по решению законодательных (представительных) органов государственной власти и местного самоуправления;
- обязательную открытость для общества и средств массовой информации процедур рассмотрения и принятия решений по проектам бюджетов, в том числе по вопросам, вызывающим разногласия либо внутри законодательного (представительного) органа государственной власти, либо между законодательным (представительным) и исполнительным органами государственной власти.

Принцип достоверности бюджета означает надежность показателей прогноза социально-экономического развития соответствующей территории и реалистичность расчета доходов и расходов бюджета.

Принцип адресности и целевого характера бюджетных средств означает, что бюджетные средства выделяются в распоряжение конкретных получателей бюджетных средств с обозначением направления их на финансирование конкретных целей. Любые действия, приводящие к нарушению адресности предусмотренных бюджетом средств либо к направлению их на цели, не обозначенные в бюджете при выделении конкретных сумм средств, являются нарушением бюджетного законодательства РФ.

Лекции 23, Бюджетная классификация Российской Федерации

/. Определение бюджетной классификации РФ
2. Единство как организационный принцип бюджетной классификации РФ
3. Состав бюджетной классификации j
4 Классификация доходов*
5. Функциональная классификация расходов
6. Экономическая классификация расходов
7. Класс источников финансирования дефицитов |
[ft *Ведомственная классификация расходов федерального бюджета*
| *9. Ведомственная классификация расходов бюджетов субъектов ЩФж^ё^^&п+е)нная\44ГМЬ-классификация расходов местных бюджетов* j

!• В БК РФ легальное определение понятия "бюджетная квалификация" содержится в ст. 18. Согласно норме указанной статьи под ***бюджетной классификацией Российской Федерации*** **понимается "группировка доходов** и расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ, а также источников финансирования дефицитов этих бюджетов, используемая для составления и исполнения бюджетов и обеспечивающая сопоставимость показателей бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ".

Важнейшей новеллой БК РФ в этой части является дополнение классификации государственных внутренних долгов уровнем муниципальных образований, а классификации видов долгов внешних - классификацией государственных внешних активов РФ.

2» **В БК РФ также закреплен** ***организационный принцип бюджетной классификации РФ -*** ее ***единство,*** означающий, что бюджетная классификация РФ в части классификации доходов бюджетов, функциональной классификации расходов бюджетов, экономической классификации расходов бюджетов, классификации источников финансирования дефицитов бюджетов является единой для бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ и утверждается федеральным законом.

3* Согласно положениям БК РФ ***бюджетная классификация должна включать:***

%/ классификацию доходов;

- функциональную классификацию расходов;
- экономическую классификацию расходов;
- классификацию источников внутреннего финансирования дефицитов бюджетов;

$/ классификацию источников внешнего финансирования дефицита федерального бюджета;

- классификацию видов государственных внутренних долгов РФ, субъектов РФ, муниципальных образований;
- классификацию видов государственного внешнего долга РФ и государственных внешних активов РФ;
- ведомственную классификацию расходов федерального бюджета.

4> ***Классификация доходов*** бюджетов РФ является группировкой доходов бюджетов всех уровней и основывается на законодательных актах РФ, определяющих источники формирования их доходов. Группы доходов состоят из статей доходов, объединяющих конкретные виды доходов по источникам и способам их получения.

5. ***Функциональная классификация расходов*** бюджетов РФ отражает направление бюджетных средств на выполнение основных функций государства, в том числе на финансирование реализации нормативных правовых актов, принятых органами государственной власти РФ и органами государственной власти субъектов РФ, на финансирование осуществления отдельных государственных полномочий, передаваемых на иные уровни власти.

Первым уровнем функциональной классификации расходов бюджетов являются разделы, определяющие расходование бюджетных средств на выполнение функций государства.

Второй уровень - подразделы, конкретизирующие направление бюджетных средств на выполнение функций государства в пределах разделов.

Третий уровень - это классификация целевых статей расходов федерального бюджета, отражающая финансирование расходов федерального бюджета по конкретным направлениям деятельности главных распорядителей средств федерального бюджета в пределах подразделов функциональной классификации расходов бюджетов РФ.

Четвертый уровень образует классификация видов расходов бюджетов РФ, которая детализирует направления их финансирования по целевым статьям.

*6** ***Экономическая классификация расходов*** бюджетов РФ представляет собой группировку расходов бюджетов всех уровней по их экономическому содержанию.

7, ***Классификация источников финансирования дефицитов*** бюджетов - это группировка заемных средств, привлекаемых РФ, субъектами РФ и органами местного самоуправления для покрытия дефицитов соответствующих бюджетов.

S« ***Ведомственная классификация расходов федерального бюджета*** является группировкой расходов, отражающей распределение бюджетных средств по главным распорядителям средств федерального бюджета.

9* *Ведомственная классификация расходов бюджетов субъектов РФ* и *ведомственная классификация расходов местных бюджетов* представляют собой группировку расходов бюджетов субъектов РФ (расходов местных бюджетов). Она отражает распределение бюджетных ассигнований по главным распорядителям средств бюджетов субъектов РФ (местных бюджетов) по разделам, подразделам, целевым статьям и видам расходов функциональной классификации расходов бюджетов РФ, группам расходов, предметным статьям, подстатьям и элементам расходов экономической классификации расходов бюджетов РФ.

Декцти 24* Понятие и виды доходов бюджетов

1. Понятие доходов бюджетов

12. Государственные доходы *'XXXX~*

3. Муниципальные доходы | ».*....Л~;'.*

4. Классификация доходов бюджетов

I ***по формам их образования*** . . . . .*

!• ***Доходы бюджетов*** представляют собой поступающие в собственность государства и муниципальных образований денежные средства - финансовые ресурсы, необходимые для эффективного осуществления государством и муниципальными образованиями возложенных на них публичных, социальных, экономических и иных функций.

2* В юридической литературе ***государственные доходы*** (то есть доходы федерального и регионального бюджетов) определяются как часть национального дохода, обращаемая в процессе его распределения и перераспределения в собственность и распоряжение государства с целью создания финансовой основы, необходимой для финансирования деятельности государства[34].

3, Под ***муниципальными доходами*** (доходами местных бюджетов) понимается часть национального дохода, обращаемая в процессе его распределения и перераспределения в собственность и распоряжение муниципального образования с целью создания финансовой основы, необходимой для финансирования деятельности органов местного самоуправления[35].

4, Для более глубокого изучения категории доходов бюджетов принято классифицировать их по самым различным основаниям. В зависимости от ***формы образования*** выделяют следующие виды доходов:

i/ *неналоговые* доходы бюджетов;

%/ налоговые доходы бюджетов;

• *безвозмездные перечисления.*

[34] **См., напр.: Финансовое право: Учебник/ Под. ред. О.Н. Горбуновой. М: Юристь, 2000. С. 273; Финансовое право: Учебник/ Отв. ред. Н.И. Химичева. М.: Юристь, 1999. С. 251; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебное пособие. М., 1999. С. 83; и др.**

[35] **Там же.**

Лекции 25, Неналоговые доходы бюджетов

/. *Состав неналоговых доходов* i j

2. *Состав неналоговых доходов согласно ВК **РФ***

1. К *неналоговым доходам* в учебной литературе по финансовому праву принято относить[36]:

%/ платежи штрафного характера и административные сборы (взимаемые штрафы; суммы, полученные от реализации конфискованного имущества);

*/ доходы от использования объектов федеральной собственности, собственности субъектов РФ или муниципальной собственности (например, доходы от сдачи в аренду зданий и сооружений);

• доходы от продажи имущества, находящегося в федеральной собственности, собственности субъектов РФ или муниципальной собственности;

%/ доходы от экономической деятельности государственных и муниципальных органов, государственных и муниципальных предприятий;

• финансовые средства, полученные в возмещение ущерба;

• поступления в виде внешних заимствований;

*/ доходы от внешнеэкономической деятельности, продажи государственных ценных бумаг и т. д.

2. ***Неналоговые доходы бюджетов представлены в БК РФ*** более детальным образом (статьи 41 - 46):

1) доходы *от использования имущества,* находящегося в государственной или муниципальной собственности:

i/ средства, получаемые в виде арендной либо иной платы за сдачу во временное владение и пользование имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности;

%/ средства, получаемые в виде процентов по остаткам бюджетных средств на счетах в кредитных организациях;

• средства, получаемые от передачи имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, под залог, в доверительное управление;

• плата за пользование бюджетными средствами, предоставленными другим бюджетам, иностранным государствам или юридическим лицам на возвратной и платной основах;

• доходы в виде прибыли, приходящейся на доли в уставных (складочных) капиталах хозяйственных товариществ и обществ, или дивиден-

[36] См., напр.: Финансовое право: Учебник/ Под. ред. О.Н. Горбуновой. М.: Юристь, 2000. С. 273 - 274; Финансовое право: Учебник/ Отв. ред. Н.И. Химичева. М.: Юристь, 1999. С. 256 - 262.

дов по акциям, принадлежащим РФ, субъектам РФ или муниципальным образованиям;

- часть прибыли государственных и муниципальных унитарных предприятий, остающаяся после уплаты налогов и иных обязательных платежей;
- другие, предусмотренные законодательством РФ доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности;

2) доходы *от продажи имущества,* находящегося в государственной и муниципальной собственности;

3) доходы *от платных услуг,* оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении соответственно органов исполнительной власти РФ, субъектов РФ, местного самоуправления, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах;

4) средства, полученные *в результате применения мер* гражданско-правовой, административной и уголовной *ответственности,* в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного РФ, субъектам РФ, муниципальным образованиям, и иные суммы принудительного изъятия;

5) доходы **в** виде *финансовой помощи,* полученной от бюджетов других уровней бюджетной системы РФ, за исключением бюджетных ссуд и бюджетных кредитов, и иные неналоговые доходы.

Лекция 26» Налоговые доходы бюджетов

К *налоговым доходам бюджетов* относятся предусмотренные налоговым законодательством РФ федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы, взимаемые за нарушение налогового законодательства РФ. По своей сути налоговыми доходами бюджетов являются финансовые средства, собираемые (перераспределяемые) в бюджеты и внебюджетные фонды различных уровней бюджетной системы РФ в процессе налогообложения.

Первоначально, в историческом аспекте, роль налоговых доходов в общем объеме финансирования государственных нужд была минимальной. Однако в XIX в. стали отмечать, что "дальнейшее развитие государственных институтов уже происходит все с большим, а затем и подавляющим участием денег налогоплательщиков"[37].

За последние 2 столетия налоговые доходы постепенно превратились в главную финансовую основу любого индустриального государства.

[37] Haller. Restauration der Staatswissenschaft. Baden. 1816. LVI.

В России налоговые доходы составляют более 90% всех поступлений в бюджеты всех уровней бюджетной системы страны[38]. Регулирование налоговых доходов бюджета осуществляется нормами налогового права.

2* Понятия налога и сбора являются едва ли не центральными в налоговом праве РФ.

Вплоть до середины XVIII в. термин "налог" в России не применялся. Для обозначения фискальных платежей в законодательстве использовались термины "дань", а затем - "подать". Поэтому, например, налоговая политика страны в дореволюционных работах по финансовому праву именовалась "податной политикой". Впервые в отечественной литературе термин "налог" употребляется в работе "О крепостном состоянии крестьян в России" историка *А.Я. Поленова* (1738 - 1816) в 1765 г. В научном обороте и законодательстве термин "налог" **утвердился лишь в XIX в.**

В настоящее время под **пологом** понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности,

• хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налог считается ***установленным*** в том случае, если соблюдена необходимая правовая процедура его узаконения, а также определены *налогоплательщики* и обязательные ***элементы налогообложения:***

• объект налогообложения;

$/ налоговая база;

*/ налоговый период;

%/ налоговая ставка;

i/ порядок исчисления налога;

• порядок и сроки уплаты налога.

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться *налоговые льготы* и основания для их использования налогоплательщиком.

3. ***Сбором*** является обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

При установлении сборов законом должны быть определены их *плательщики* и *элементы обложения* применительно к конкретным сборам.

[38] См.: Горбунова О.Н., Селюкова А.Д., Другова Ю.В. Бюджетное право России. М.: ТК Велби, 2002. С. 33.

Лекция 27, Понятие, место и роль налогового права

1. ***Дискуссия о месте и роли налогового права***
2. ***Определение налогового права и его предмета***
3. ***Структура системы налоговых отношений***
4. ***Участники налоговых правоотношений***

1; Вопрос о ***месте и роли налогового права*** в системе российского права в настоящее время является ***дискуссионным.*** Так, высказываются мнения, что налоговое право представляет собой правовой институт, подотрасль, самостоятельную или формирующуюся отрасль российского права[39]. В научных трудах, издававшихся в советский период, а также в первой половине 90-х годов прошлого века, не только налоговое право, но и **весь блок норм,** регулирующих государственные доходы, именовался *институтом финансового права*[40].

В настоящее время большинство специалистов сходятся на том, что налоговое право следует рассматривать в качестве *подотрасли* финансового права. Особо отметим позицию, согласно которой налоговое право определяется в качестве подотрасли финансового права и вместе с тем:

- имеет свои специфические черты предмета и метода;

t/ использует одновременно как метод регулирования финансового права, так и свой собственный метод, имеющий комплексный характер[41].

Подчеркнем, что большинство исследователей отмечают тесную связь налогового права с нормами бюджетного права[42].

Согласно другой позиции налоговое право вполне обоснованно рассматривается как формирующаяся новая отрасль права, находящаяся **в** настоящее время на стадии выделения из финансового права[43].

[39] См. подробнее, например, в нашей книге: ПарЫгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право Российской Федерации: Учебник. Ростов н/Д: Феникс, 2002. С. 32 - 38.

[40] См., напр.: Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М, 1973. С. 3 - 12; Воронова Л. Налоговое право и налоговые правоотношения / Советское финансовое право: Учебник. М: Юридическая литература, 1987. С. 251 - 252.

[41] См.: Петрова Г.В. Указ. соч. С. 13.

[42] См., напр.: Финансовое право: Учебник/ Под. ред. О.Н. Горбуновой. М.: Юристь, 1996. С. 181; Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. М: БЕК, 1997. С. 43; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право: Вопросы и ответы. М.: Новый Юрист, 1998. С. 3; и др.

[43] Ю.А. Тихомиров полагает, что "в перспективе на базе массива законодательства и подзаконных актов сложится налоговое право как самостоятельная отрасль". (Тихомиров Ю. Публичное право: Учебник. М: БЕК , 1995. С. 335). С этой позицией согласен и В.И. Гойман: "По опыту зарубежных стран можно предположить, что произойдет отпочкование налогового права из состава финансового (в США, к примеру, это наиболее крупная отрасль права)". (Общая теория права и государства: Учебник / Под ред. В.В. Лазарева. М.: Юристь, 2000. С. 215).

% ***Налоговое право*** (или нормы налогового законодательства) - это отрасль системы права РФ, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения. Оно представляет собой форму закрепления (фиксации) характера взаимоотношений государства и его граждан по поводу налогообложения, соответствующего историческому этапу развития конкретного государства и права.

Предметом налогового права являются общественные отношения в сфере налогообложения *(налоговые правоотношения)*. Указанные отношения "охватывают разнообразные сферы государственных, имущественных, властно-распорядительных отношений и имеют сложную структуру.

3. ***Структура системы налоговых отношений*** включает в себя:

- властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ;
- правовые отношения, возникающие в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов и сборов;
- правовые отношения, возникающие в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства;
- правовые отношения, возникающие в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и др.), то есть в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;
- правовые отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

4* ***Участниками налоговых правоотношений*** выступают физические и юридические лица, в том числе:

- налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, налоговые органы (МНС РФ), финансовые органы (Минфин России), таможенные органы (ГТК РФ), органы налоговой полиции (ФСНП России), сборщики налогов и сборов (например, по земельному налогу - органы местного самоуправления в сельской местности), органы внебюджетных фондов;
- органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физических лиц, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы); органы опеки и попечительства, социальные учреждения; процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели) и кредитные организации (банки).

[44] Петрова Г.В. Налоговое право: Учебник для вузов. М.: НОРМА - ИНФРА-М, 1997. С. 7.

Лекция 28» Источники налогового права

1. ***Понятия источников налогового права и налогово-правовых норм***
2. ***Система источников налогового права и ее составные части***

1* ***Источниками налогового права*** выступают нормативные правовые акты, в которых содержатся нормы налогового права. При этом ***налогово-правовые нормы*** представляют собой санкционированное государством общеобязательное социально определенное, обязательное правило поведения, направленное на регулирование общественных отношений в сфере налогообложения, закрепляющее права и обязанности субъектов соответствующих налоговых правоотношений и являющееся критерием оценки поведения как правомерного либо неправомерного.

2, ***Система важнейших источников налогового права*** выглядит следующим образом.

1. *Конституция Российской Федерации.*

2. *Специальное налоговое законодательство* (в Налоговом кодексе **РФ** (НК РФ) оно именуется "законодательством о налогах и сборах"), которое, в свою очередь, включает следующие элементы:

- федеральное законодательство о налогах и сборах (или законодательство о налогах и сборах Российской Федерации), включающее:

  - НК РФ;

  - иные федеральные законы о налогах и сборах;
- региональное законодательство о налогах и сборах:

  - законы субъектов РФ;

  - иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами субъектов РФ;
- нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления.

3. *Общее налоговое законодательство* (иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права).

4. *Подзаконные нормативные правовые акты* по вопросам, связанным с налогообложением и сборами:

- акты органов общей компетенции:

  - указы Президента РФ;

  - постановления Правительства РФ;

  - подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ;

- подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые исполнительными органами местного самоуправления;

- акты органов специальной компетенции - ведомственные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами органов специальной компетенции, издание которых прямо предусмотрено НК РФ.

5. *Решения Конституционного Суда РФ.*

6. *Нормы международного права* и *международные договоры Российской Федерации.*

Лекция 29* Система налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации

L *Налоговая система РФ. Система налого$±.XXX<~ и сборов РФ. Три вида налогов и сборов, их* . . . . . 1 *основное отличие* „ „ v. . . . . „ _,

2. *Нестабильность состава налогов и сборов РФ* Н

J. *Федеральные налоги и сборы* Их перечни согласий, НК РФ и согласно Закону Российской **Федерации** "Об основах налоговой системы в Российской ; I L J ь **Федерации** ™ ''' s * . . . . . * ^«w—« — . . . . . ™.

4. *Региональные налоги и сборы*

5. *Местные налоги* ***и сборы***. . . . . .-

! • ***Налоговая система*** *Российской* ***Федерации*** представляет собой основанную на определенных принципах систему урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся **в** сфере налогообложения. Она включает в себя:

- систему налогов и сборов Российской Федерации;

%/ систему налоговых правоотношений;

*/ систему участников налоговых правоотношений;

- нормативно-правовую базу сферы налогообложения.

Система налогов и сборов Российской Федерации - это совокупность определенным образом сгруппированных и взаимосвязанных друг с другом налогов и сборов, взимание которых предусмотрено российским налоговым законодательством.

Система налогов и сборов РФ состоит из ***трех видов налогов и сборов:***

%/ *федеральных* налогов и сборов;

%/ *региональных* налогов и сборов;

«/ *местных* налогов и сборов.

Основное отличие этих видов налогов и сборов заключается не в бюджетах, в которые зачисляются, а в том, *на какой территории* они вводятся и взимаются:

%/ федеральные налоги и сборы должны устанавливаться НК РФ (установленные до его введения в действие, то есть до 1 января 1999 года - продолжают взиматься, поскольку это не противоречит части первой НК РФ) и обязательны к уплате на территории всей страны;

t/ региональные налоги и сборы (налоги и сборы субъектов РФ) вводятся представительными (законодательными) органами власти субъекта РФ и взимаются на территории соответствующего субъекта федерации, в котором введен данный налог или сбор;

• местные налоги и сборы устанавливаются и вводятся на соответствующей территории представительным органом местного самоуправления и обязательны к уплате на территории этого муниципального образования.

Перечень федеральных, региональных и местных налогов содержится в статьях 13, 14 и 15 части первой НК РФ. Однако указанные статьи войдут в действие после принятия всех глав части второй НК РФ и полной отмены положений Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (с измен, на 24.07.2002). До этого момента правоприменители руководствуются перечнем налогов и сборов, установленным в действующих статьях 19, 20 и 21 указанного Закона.

В общей сложности Закон Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" предусматривает 53 вида налогов и сборов (при взимании налога с продаж - 36), а по НК РФ их существенно меньше - 28 (при взимании налога на недвижимость и того меньше - 25).

2, *Состав налогов и сборов РФ характеризуется нестабильностью.* Начиная с 1991 г., в частности, *отменены:* налог на доходы банков; налог на доходы от страховой деятельности; налог с биржевой деятельности (биржевой налог); специальный налог с предприятий, учреждений и организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства **и** обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей; транспортный налог.

К числу налогов, которые за это же время были *дополнительно введены*. относятся: налог на игорный бизнес; налог на отдельные виды транспортных средств; плата за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами; налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте; налог с продаж. В перспективе предполагается установление таких налогов, как налоги на доходы от капитала, на дополнительный доход от добычи углеводородов, экологический налог и др.[45]

[45] Кучеров И И. Указ. соч. С. 59.

3, ***Федеральными*** признаются ***налоги и сборы,*** устанавливаемые федеральными законами (НК РФ, а до вступления в действие его соответствующих положений - иными принятыми ранее федеральными законами) и обязательные к уплате на всей территории РФ.

Перечни федеральных налогов и сборов, предусмотренные ст. 13 ***НКРФ*** и ст. **19** ***Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации",*** отличаются друг от друга (см. табл. ниже). В таблице они даются в той последовательности, в которой изложены **в** соответствующих нормативных актах.

	Согласно ст. 19 Закона "Об основах налоговой системы в РФ"	Согласно ст. 13 НК РФ
1	Налог на добавленную стоимость (НДС)	Налог на добавленную стоимость
2	Акцизы на отдельные группы и виды товаров	Акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья
3	Налог на прибыль (доходы) предприятий и организаций	Налог на прибыль (доход) организаций
4	Налог на операции с ценными бумагами	Налог на доходы от капитала
5	Таможенная пошлина	Подоходный налог с физических лиц
6	Платежи за пользование недрами	Взносы в государственные социальные внебюджетные фонды
7	Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы	Государственная пошлина
8	Платежи за пользование водными объектами	Таможенная пошлина и таможенные сборы
9	Плата за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами	Налог на пользование недрами
10	Платежи за нормативные и сверхнормативные выбросы вредных веществ, размещение отходов	Налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы
11	Подоходный налог с физических лиц	Налог на дополнительный доход от добычи углеводородов
12	Налог на реализацию горюче-смазочных материалов	Сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами
13	Налог на пользователей автодорог	Лесной налог
14	Налог с владельцев транспортных средств	Водный налог
15	Налог на приобретение автотранспортных средств	Экологический налог
16	Гербовый сбор	Федеральные лицензионные сборы
17	Государственная пошлина	
18	Налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения	

	Согласно ст. 19 Закона "Об **основах** налоговой системы в РФ"	Согласно ст. 13 НК **РФ**
19	Сбор за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний	
20	Налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте	
21	Налог на игорный бизнес	
22	Сбор за пограничное оформление	
23	Лицензионные сборы за право производства и оборота (разлива, хранения, реализации) этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции	
24	Налог на отдельные виды транспортных средств	
25	Единый налог на совокупный доход субъектов малого предпринимательства	

4* ***Региональными*** признаются ***налоги и сборы,*** устанавливаемые федеральными законами (НК РФ, а до вступления в действие его соответствующих положений - иными принятыми ранее федеральными законами) и законами субъектов РФ, вводимые в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.

В положениях Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" налоги и сборы такого вида именуются *"налогами и сборами субъектов Российской Федерации",* а не региональными, как это предусмотрено НК РФ. И здесь необходимо отметить некоторую юридическую неточность используемого в НК РФ термина. Ведь под термином "регион" не всегда понимается юридическая категория (то есть субъект права), а нередко - экономико-географическая (например: Поволжский регион, Центральный регион и др.). Представляется, что в будущем указанная неточность будет преодолена с развитием налогово-бюджетного потенциала федеральных округов РФ (например, в случае возможного "фактического совмещения" понятий "федеральный округ" и "субъект федерации", которое может быть осуществлено путем изменения бюджетного устройства РФ даже без формально-юридического изменения в этой части положений Конституции РФ).

Устанавливая региональный налог или сбор, законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ определяют следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки в пределах, установленных федеральными законами;

[46] См.: Химичева Н.И. Указ. соч. С. 33.

- **порядок и сроки уплаты налога, а также**

%/ **формы отчетности по данному региональному налогу.**

Они могут также предусматривать налоговые льготы и основания их получения налогоплательщиками. Другие элементы налогообложения - налоговую базу, объект налогообложения и т. д. - устанавливают федеральные законодатели.

Не могут **устанавливаться региональные налоги и (или) сборы, не предусмотренные федеральным законом (то есть налоги и сборы, содержащиеся в перечне ст. 14 НК РФ, а до ее вступления в силу - в ст. 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".**

В статьях 14 НК РФ и 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" содержатся следующие перечни налогов и сборов субъектов федерации (региональных налогов) (см. табл. ниже).

	Согласно ст. 20 Закона "Об основах налоговой системы в РФ*'	**Согласно ст. 14 НК РФ**
1	Налог на имущество предприятий	Налог на имущество организаций
2	Лесной налог	Налог на недвижимость
3	Сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц	Дорожный налог
4	Единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности	транспортный налог
5	Налог с продаж	Налог с продаж
6		Налог на игорный бизнес
7		Региональные лицензионные сборы

При этом предусматривается, что:

при введении в действие налога на недвижимость на территории соответствующего субъекта РФ *прекращается действие* налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога;

в соответствии с ФЗ "О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы" от 31.07.98 № 150-ФЗ при введении в действие налога с продаж на территории субъекта федерации *отменяются* следующие региональные и местные налоги и сборы: сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц; налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне; сбор за право торговли; налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров; с$ор с владельцев собак; лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями; лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей; сбор за выдачу ордера на квартиру; сбор за парковку автотранспорта; сбор за право использо-

вания местной символики; сбор за участие в бегах на ипподромах; сбор за выигрыш на бегах; сбор с физических лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме; сбор со сделок, совершаемых на биржах; сбор за право проведения кино- и телесъемок; сбор за уборку территорий населенных пунктов; сбор за открытие игорного бизнеса.

5, *Местными* являются *налоги и сборы,* устанавливаемые федеральными законами (НК РФ, а до вступления в действие его соответствующих положений - иными принятыми ранее федеральными законами) и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, вводимые в действие в соответствии с НК РФ нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. *Исключение* составляют местные налоги и сборы в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге, которые устанавливаются и вводятся в действие законами указанных субъектов РФ.

Представительные органы местного самоуправления в нормативных правовых актах определяют следующие элементы налогообложения:

*/ налоговые ставки в пределах, установленных федеральным законом;

%/ порядок и сроки уплаты налога, а также

• формы отчетности по данному местному налогу.

Они могут также предусматривать *налоговые льготы* и основания их получения налогоплательщиками. Другие элементы налогообложения - налоговую базу, объект налогообложения и т. д. - устанавливают федеральные законодатели.

В действующем законодательстве содержится *прямой запрет* на взимание местных налогов или сборов, не предусмотренных федеральным законом (то есть налогов и сборов, отсутствующих в перечне, содержащемся в ст. 15 НК РФ, а до ее вступления в силу - в ст. 21 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации").

Перечни местных налогов и сборов, предусмотренных в статьях 15 НК РФ и 21 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", также различаются (см. табл. ниже).

	Согласно ст. 21 Закона "Об основах налоговой системы в РФ"	**Согласно ст. 15 НК РФ**
1	Налог на имущество физических лиц	Земельный налог
2	Земельный налог	Налог на имущество физических лиц
3	Регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью	Налог на рекламу

	Согласно ст. 21 Закона "Об основах налоговой системы в РФ"	Согласно ст. 15 НК РФ
4	Курортный сбор	Налог на наследование или дарение
5	Целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций независимо от их организационно-правовых форм на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели	Местные лицензионные сборы
6	Налог на рекламу	
7	Налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы	
8	Налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне	
9	Сбор за право торговли	
10	Налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров	
11	Сбор с владельцев собак	
12	Лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями	
13	Лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей	
14	Сбор за выдачу^ ордера на квартиру	
15	Сбор за парковку автотранспорта	
16	Сбор за право использования местной символики	
17	Сбор за участие в бегах на ипподромах	
18	Сбор за выигрыш на бегах	
19	Сбор с физических лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме	
20	Сбор со сделок, совершаемых на биржах	
21	Сбор за право проведения кино- и телесъемок	
22	Сбор за уборку территорий населенных пунктов	
23	Сбор за открытие игорного бизнеса	

Лекция 30* Налог на прибыль

Правовыми основами уплаты налога на прибыль организаций являются: положения гл. 25 "Налог на прибыль организаций" части второй НК РФ (в ред. Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" от 29.05.2002№ 57-ФЗ, с измен, на 24.07.2002); действующие положения Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" от 27.12.91 № 2116-1 (с измен, на

29.05.2002); Методические рекомендации по применению гл. 25 части второй НК РФ "Налог на прибыль организаций", утвержденные приказом МНС РФ от 26.02.2002 № БГ-3-02/98; Инструкция МНС "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций" от 15.06.2000 № 62[47].

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций являются:

§/• российские организации;

%/ иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

Не являются плательщиками налога на прибыль организации:

- перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (ст. 1 Федерального закона "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" от 31.07.98 NQ 148-ФЗ. Организации, осуществляющие наряду с деятельностью на основе свидетельства об уплате единого налога иную предпринимательскую деятельность, платят по ней налог на прибыль в общеустановленном порядке;
- применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности (п. 2 ст. 1 Федерального закона "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" от 29.12.95 № 222-ФЗ);

$/ уплачивающие налог на игорный бизнес по деятельности, относящейся к игорному бизнесу (ст. 6 Федерального закона "О налоге на игорный бизнес" от 31.07.98 № 142-ФЗ);

ч/ являющиеся плательщиками единого сельскохозяйственного налога (гл. 26 **НК РФ).**

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. При этом ***прибылью*** *в целях налогообложения по налогу на прибыль организаций* признаются:

%/ для российских организаций - полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с положениями статей 252 - 270 НК РФ;

%/ иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, - полученный через эти постоянные представительства доход, уменьшенный на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов;

%/ иных иностранных организаций - доход, полученный от источников в РФ (определяется в соответствии со ст. 309 НК РФ).

[47] Фактически не применяется в связи с введением в действие с 1 января 2002 года гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса РФ.

К ***доходам*** *для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций* относятся:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (определяются согласно ст. 249 НК РФ);
- внереализационные доходы (определяются согласно ст. 250 НК РФ).

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета. Доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату признания этих доходов. При определении доходов из них исключаются суммы косвенных налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Налоговой базой по налогу на прибыль организаций является денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со ст. 247 НКРФ (ч. 1 ст. 274 НК РФ) и нарастающим итогом (ч. 7 ст. 274 НК РФ). В случае если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то налоговая база признается равной *нулю.* Эти убытки принимаются в целях налогообложения в порядке и на условиях, установленных ст. 283 НК РФ.

Кроме того, положениями гл. 25 НК РФ регламентируются ***особенности определения налоговой базы*** следующими категориями хозяйствующих субъектов, а также по видам операций и видам доходов:

- страховщиками (статьи 293 и 294 НК РФ);
- негосударственными пенсионными фондами (статьи 295 и 296 НК РФ);

*/ профессиональными участниками рынка ценных бумаг (статьи 298 и 299 НК РФ);

t/ по операциям с ценными бумагами (статьи 280 - 282 НК РФ);

- по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок и при уступке (переуступке) права требования (статьи 279, 301 - 305 НК РФ) и т. д.

Важной практической проблемой для большинства налогоплательщиков с введением гл. 25 НК РФ стало требование законодателя о ведении нового вида учета, ранее неизвестного практике, - ***налогового учета.*** Общие положения о порядке его ведения установлены ст. 313 НК РФ. Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК **РФ.**

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций является календарный год.

В соответствии со ст. 284 НК РФ установлены следующие ставки налога. ***Базовая ставка*** составляет 24%. При этом поступления от налогообло-

жения юридических лиц по этой ставке распределяются между бюджетами в следующих пропорциях:

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 7,5%, зачисляется в федеральный бюджет;
- сумма налога, исчисленная по ставке 14,5%, - в бюджеты субъектов РФ;

i/ сумма налога, исчисленная по ставке 2%, - в местные бюджеты.

Также предусмотрены следующие размеры *производных ставок* (по категориям плательщиков, видам доходов).

Налоговые ставки на доходы *иностранных организаций,* не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

- ставка 20% (с любых доходов, кроме указанных ниже исключений);
- ставка 10% (от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок).

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным *в виде дивидендов,* применяются следующие ставки:

- ставка 6% (применяется по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами - налоговыми резидентами РФ);
- 15% (применяется по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций).

К налоговой базе, определяемой по операциям *с отдельными видами долговых обязательств,* применяются следующие ставки:

- 15% - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (кроме указанных ниже видов ценных бумаг);

%/ 0% - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 года включительно, а также по доходу в виде % по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года.

Прибыль, полученная Центральным банком РФ (ЦБ РФ) от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)", облагается налогом по налоговой ставке 0%. *Другая прибыль ЦБ РФ* облагается налогом по базовой ставке 24%.

Сумма налога, исчисленная по указанным налоговым ставкам, подлежит зачислению в федеральный бюджет.

Налог на прибыль организаций *исчисляется* как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. По общему правилу, сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики *уплачивают* ежемесячные авансовые платежи равными долями в размере одной трети подлежащего уплате квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей.

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее ЗО-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем.

По итогам отчетного периода налогоплательщики представляют ***налоговыедекларации:***

$/ упрощенной формы - не позднее 30 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;

• по итогам налогового периода - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

%/ организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения - в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям (по месту своего нахождения).

Лекция 31* Налог на добавленную стоимость

Правовыми основами уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) являются: общие правила, установленные частью первой НК РФ, и положения гл. 21 части второй НК РФ "Налог на добавленную стоимость" с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 29.05.2002 No 57-ФЗ (с измен, на 24.07.2002); Методические рекомендации по применению гл. 21 НК РФ "Налог на добавленную стоимость", утвержденные приказом МНС РФ от 20.02.2000 № БГ-3-03/447 (с измен, на 17.09.2002).

Как известно, НДС является косвенным налогом, взимаемым на всех стадиях производства и реализации товаров (работ, услуг). Специалисты отмечают, что используемая в РФ система взимания НДС не основана на непосредственном выявлении и обложении ***добавленной стоимости*** (суммы, добавленной производителем товара к стоимости сырья, материалов и иных производственных затрат), как это происходит во многих европейских странах, в которых этот налог играет роль встроенного регулятора экономики. В Российской Федерации собственно добавленная стоимость объектом налогообложения не является. Вместо этого *налогом облагаются* <u>*составляющие*</u> *добавленной стоимости:* стоимость реализованных то-

варов, работ и услуг. Такой метод расчета НДС, как правило, называют *инвойсным методом*[48].

- налогоплательщик выписывает покупателю товара (работы, услуги) специальный (по установленной форме) счет-фактуру, увеличивая цену товара (работы, услуги) на сумму налога, которая указывается отдельно;
- из полученного от покупателя налога налогоплательщик вычитает сумму налога, уплаченного им при приобретении необходимых для производственных нужд товаров (работ, услуг) и выделенного в счете-фактуре поставщика. Разница вносится в бюджет.

Таким образом, продавец товара не несет никакого экономического бремени, связанного с уплатой НДС при покупке сырья и материалов, так как покупатель его товара компенсирует эти затраты. Процесс переложения налога завершается, когда товар приобретает конечный потребитель, поэтому НДС относят к *налогам на потребление*[49].

Налогоплательщиками НДС являются:

- / организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ (ТК РФ).

Указанные налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе в соответствии с общими правилами, установленными частью первой НК РФ, и с учетом особенностей, предусмотренных гл. 21 части второй НК РФ.

Иностранные организации должны вставать на учет в налоговых органах, в качестве налогоплательщиков, по месту нахождения своих постоянных представительств в РФ. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

Объектом налогообложения являются следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога, и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации;
- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, в том числе строительно-монтажных, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- / ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

[48] См. подр.: Налоги в развитых странах: Учебник / Под ред. И.Г. Русаковой. - М.: Финансы и статистика, 1991. С. 96 - 109.

[49] См. подр.: Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 277 - 279.

Для целей налогообложения по НДС *не признаются реализацией* товаров (работ, услуг):

f/ восемь видов операций, указанных в п. 3 ст. 39 НК РФ (например, - изъятие имущества путем конфискации; операции связанные с обращением валюты; инвестиционные операции и т. д.);

|/ безвозмездная передача жилых домов, детских садов, клубов и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей и других подобных объектов, органам государственной власти и местного самоуправления (или по их решению - специализированным организациям, использующих или эксплуатирующих указанные объекты по их назначению);

ь/ передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

• выполнение работ (оказание услуг) органами государственной власти и местного самоуправления в рамках выполнения своих функций в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством РФ, субъектов РФ, актами органов местного самоуправления;

к передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

Налоговый период по НДС устанавливается как календарный месяц. Для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога и налога с продаж, не превышающими 1 млн. руб., налоговый период устанавливается как квартал.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в соответствии с НК РФ в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При *ввозе* товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК РФ и ТК РФ.

Если при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) налогоплательщиками применяются *различные* налоговые ставки, налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам.

При *одинаковых* ставках налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика,

связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Статьей 154 НК РФ предусмотрен следующий *порядок определения налоговой базы* при реализации товаров (работ, услуг):

- как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и минерального сырья) и без включения в них налога и налога с продаж;
- при реализации товаров (работ, услуг) по бартеру, на безвозмездной основе; передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства; передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме - как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и минерального сырья) и без включения в них налога и налога с продаж;
- при реализации товаров (работ, услуг) с учетом дотаций, предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с федеральным законодательством, - как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации;
- %/ при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, - как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой согласно ст. 40 НК РФ, с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров и минерального сырья) и без включения в нее налога с продаж, и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок);
- при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) по перечню, утверждаемому Правительством РФ (за исключением подакцизных товаров), - как разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом налога и без включения в нее налога с продаж, и ценой приобретения указанной продукции;
- при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) - как стоимость их обработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения налога и налога с продаж;
- при реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам - как цена этих товаров (работ, услуг), указанная непосредственно в договоре

(контракте), но не ниже стоимости, исчисленной в соответствии со ст. 40 НК РФ, и действующих цен на дату реализации, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и минерального сырья) и без включения в них налога и налога с продаж;

- при реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены; залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу в случае, если указанная тара подлежит возврату продавцу.

Кроме того, гл. 21 НК РФ (статьи 155 - 160) предусмотрены особенности определения налоговой базы и порядка исчисления НДС при реализации отдельных видов товаров (работ, услуг), а также особенности определения налоговой базы налоговыми агентами (ст. 161).

Налоговые ставки. Налогообложение производится по *льготной налоговой ставке 0%* при реализации:

- товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств - участников СНГ), помещенных под таможенный режим экспорта при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории РФ и представления в налоговые органы необходимых документов;
- работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией указанных выше товаров;
- работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим транзита через нее;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что их пункты отправления (назначения) расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

i/ работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса технологически неразрывно связанных подготовительных наземных работ (услуг);

- драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Госдрагмету РФ, ЦБ РФ, банкам;
- товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

Налогообложение производится *по налоговой ставке 10%* при реализации:

%/ ряда *продовольственных товаров:* скота и птицы в живом весе; мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных); молока и молокопро-

дуктов; продуктов детского и диабетического питания; овощей (включая картофель) и др.;

- ряда *товаров для детей:* трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп; обуви (за исключением спортивной) и др.;

i/ периодических печатных изданий (за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера); учебной и научной книжной продукции; услуг по экспедированию и доставке изданий; редакционных и издательских услуг, связанных с производством периодических печатных изданий и книжной продукции; услуг по размещению рекламы и информационных сообщений в периодических печатных изданиях и др.;

- *медицинских товаров отечественного и зарубежного производства:* лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления; изделий медицинского назначения.

В иных случаях налогообложение производится по *налоговой ставке 20%.*

Кроме того, предусмотрены *налоговые ставки 9,09%* и *16,67%* (так называемые расчетные налоговые ставки) - при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), при удержании налога налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 НК РФ, а также при реализации товаров (работ, услуг), приобретенных на стороне и учитываемых с налогом в соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ, а также при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки.

Налоговые льготы. Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на ***освобождение от исполнения обязанностей*** *налогоплательщика,* связанных с исчислением и уплатой налога, если за 3 предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога и налога с продаж не превысила в совокупности 1 млн. руб.

Лица, претендующие на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить письменное заявление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета (не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица претендуют на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика).

Освобождение производится на срок, равный 12 последовательным календарным месяцам. По его истечении организации и индивидуальные предприниматели, которые были освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, представляют в налоговые органы письменное заявление и документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ,

услуг) без учета налога и налога с продаж за каждые 3 последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 1 млн. руб.

Кроме того, положениями гл. 21 части второй НК РФ предусмотрен обширный перечень операций, не подлежащих налогообложению по НДС. В частности, *освобождается от налогообложения* реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ:

- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
- медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг (ограничение не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета);
- услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

i/ услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

i/ продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми, столовыми учебных заведений, медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым;

- услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;
- услуг по перевозке пассажиров всеми видами городского транспорта общего пользования и в пригородном сообщении (за исключением такси, в том числе маршрутного) при условии перевозки пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

%/ ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);

i/ почтовых марок (за исключением коллекционных), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению Правительства РФ и (или) законодательных (представительных) органов субъектов РФ;

- услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

- монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой РФ или валютой иностранных государств;

t/ долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в кооперативах и инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок;

t/ услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним;

- услуг в сфере образования (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии), за исключением консультационных услуг, а также сдачи в аренду помещений;
- работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, а также культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за рядом исключений);
- работ, выполняемых в рамках реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих;

%/ услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, а также пошлины и сборы, взимаемые при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами);

- товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;

$/ товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с федеральным законодательством;

- услуг в сфере культуры и искусства, оказываемых учреждениями культуры и искусства ;
- работ (услуг) по производству кинопродукции, выполняемых (оказываемых) организациями кинематографии; прав на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;
- услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов (включая аэронавигационное обслуживание), морских судов и судов внутреннего плавания (лоцманская проводка, все виды портовых сборов, услуги судов портового флота, ремонтные и другие работы (услуги).

Также*освобождаютсяотналогообложения:*

$/ реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ по представлению религиозных организаций (объединений), производимых и реализуемых религиозными организациями (объединениями) в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных, а также организация и проведение указанными организациями религиозных обрядов, церемоний или других культовых действий;

$/ реализация (в том числе передача, выполнение для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню Правительства РФ), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых:

- общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;
- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%;
- учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психо-неврологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

i/ осуществление банками ряда банковских операций (за исключением инкассации);

• операции организаций, обеспечивающих информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;

%/ осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством РФ вправе их совершать без лицензии ЦБ РФ;

• реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ;

- оказание услуг страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;

i/ проведение лотерей, организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями игорного бизнеса;

$/ реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;

- внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с федеральным законодательством, за исключением подакцизных товаров;

i/ реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия; оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий;

- оказание услуг членами коллегий адвокатов;
- оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме;
- выполнение НИОКР за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение НИОКР учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров;

%/ реализация путевок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, расположенные на территории РФ;

- проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров;
- реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы.

Налогоплательщику, осуществляющему отдельные виды из указанных операций по реализации товаров (работ, услуг), предоставлено право отказаться от освобождения таких операций от налогообложения. Однако при этом законодательством запрещен выборочный отказ от указанных льгот, когда подобные операции освобождаются или не освобождаются от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг). Не допускается отказ от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Кроме того, по общему правилу, в перечисленных случаях льгота по НДС в виде освобождения от налогообложения по данному налогу предоставляется при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности.

Также не подлежит налогообложению ввоз на таможенную территорию РФ отдельных видов товаров, материалов, художественных ценностей и т. д.

Порядокисчисленияналога. Сумманалогаприопределенииналоговойбазы в соответствии со статьями 154 -159 и 162 части второй НК РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Таким образом, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму предусмотренных НК РФ налоговых вычетов общая сумма налога.

Положительная разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога, исчисленного по операциям, признаваемым объектом налогообложения, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 НК **РФ.**

Порядок и сроки уплаты налога. По общему правилу, уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения, на территории РФ производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ; оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюд-

жет, уплачивается в соответствии с ТК РФ. Налоговые агенты производят уплату суммы налога по месту своего нахождения.

Кроме того, гл. 21 НК РФ предусмотрены особенности исчисления и уплаты налога по месту нахождения обособленных подразделений организации.

Лекция 3*. **Акцизы**

Акцизы - один из древнейших видов косвенных налогов. По существующим письменным свидетельствам обложение акцизами осуществлялось еще в эпоху Римской империи. На территории российского государства акцизы стали впервые взиматься еще в XIV в. Уже тогда этот вид поступлений обеспечивал доходами более 60% потребностей казны в денежных средствах[50].

Принято считать, что обложение акцизами имеет регулирующую функцию и призвано сдерживать потребление социально вредных товаров.

Акцизы - вид косвенных налогов на товары преимущественно массового потребления. В настоящее время акцизы применяются во всех индустриально развитых странах. В России акцизами облагаются товары с особенно высокой рентабельностью. Они установлены на ограниченный перечень товаров и, как отмечается многими специалистами, играют двоякую роль: во-первых, как один из важных источников дохода бюджета; во-вторых, как средство ограничения потребления подакцизных товаров (то есть выступают в роли своеобразного налога на пороки - алкоголь, табак и т. д.).

Как и НДС, акцизы являются косвенным налогом, который включается в цену товара и поэтому оплачивается потребителем.

Правовые основы уплаты акцизов составляют: положения первой части НК РФ, а также гл. 22 части второй НК РФ "Акцизы" с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ (с измен, на 24.07.2002); Методические рекомендации по применению гл. 22 НК РФ "Акцизы" (подакцизное минеральное сырье), утвержденные приказом МНС РФ от 09.09.2002 № ВГ-3-03/481; Инструкция о порядке применения таможенными органами РФ акцизов в отношении товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ, утвержденная приказом ГТК РФ от 26.11.2001 № 1127 (с измен, на 30.08.2002).

Налогоплательщиками акцизов являются:

- организации;
- «/ индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с ТК РФ.

[50] См. напр.: Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. С. 600.

Объектом налогообложения являются операции с подакцизными товарами и подакцизным минеральным сырьем.

Подакцизными являются *товары*, перечень которых приведен в табл. на С. 77 - 78.

К числу основных *облагаемыми акцизами операций* с подакцизными товарами и подакцизным минеральным сырьем относятся:

- реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

*/ реализация организациями с акцизных складов алкогольной продукции, приобретенной от налогоплательщиков - производителей указанной продукции, либо с акцизных складов других организаций;

- продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых совершен отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

%/ передача на территории РФ лицом произведенных им из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд в уставный (складочный) капитал организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

i/ передача на территории РФ организацией произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации, а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;

i/ ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;

- первичная реализация подакцизных товаров, происходящих и ввезенных на территорию РФ с территории государств - участников Таможенного союза без таможенного оформления (при наличии соглашений о едином таможенном пространстве);
- реализация природного газа за пределы территории РФ;
- реализация и (или) передача, в том числе на безвозмездной основе, природного газа на территории РФ газораспределительным организациям либо непосредственно конечным потребителям, использующим природный газ в качестве топлива и (или) сырья (за отдельными исключениями);
- передача природного газа: для использования на собственные нужды (за отдельными исключениями); на промышленную переработку на давальческой основе и (или) в структуре организации для изготовления других видов продукции (за отдельными исключениями); в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, вклада по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

Не подлежат налогообложению следующие операции:

%/ передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации, а также передача в структуре организации произведенного спирта этилового из непищевого сырья для производства неподакцизных товаров;

- реализация денатурированного этилового спирта из всех видов сырья организациям по специальным разрешениям на его поставку в пределах выделенных квот, утвержденных (согласованных) уполномоченными федеральными органами исполнительной власти;

%/ реализация спиртосодержащей денатурированной продукции организациям по специальным разрешениям на ее поставку в пределах выделенных квот, утвержденных (согласованных) уполномоченными федеральными органами исполнительной власти, в порядке, определяемом Правительством РФ;

- реализация подакцизных товаров и (или) передача лицом произведенных им из давальческого сырья нефтепродуктов собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ;
- первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых совершен отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение;

- закачка природного газа в пласт^для поддержания пластового давления, в подземные хранилища;

*/ направление природного газа на подготовку теплоносителей для нагнетания в нефтяные пласты и для других методов повышения нефтегазоотдачи, а также для газлифтной добычи нефти;

- использование природного газа на собственные технологические нужды газодобывающих и газотранспортных организаций в пределах нормативов, утверждаемых Правительством РФ;
- реализация (передача) отбензиненного сухого и нефтяного (попутного) газа после их обработки или переработки на территории РФ;

t/ реализация на территории РФ природного газа для личного потребления физическими лицами, а также для потребления жилищностроительными кооперативами, кондоминиумами и иными подобными потребителями;

- передача и (или) реализация природного газа для производства (в том числе на давальческой основе) сжатого газа в случае его реализации по государственным регулируемым ценам;
- ввоз на таможенную территорию РФ подакцизных товаров, от которых совершен отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

Перечисленные выше операции освобождаются от налогообложения только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья. Особенности освобождения от налогообложения операций по реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ предусмотрены ст. 184 НК РФ.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара. Налоговая база при реализации (передаче, признаваемой объектом налогообложения) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

- как *объем реализованных* (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

$/ *стоимость реализованных* (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, без учета акциза, НДС и налога с продаж - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;

- *стоимость переданных* подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде,

а при их отсутствии, исходя из рыночных цен без учета акциза, НДС и налога с продаж - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки - при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

Налоговая база при реализации (передаче) природного газа на внутреннем рынке определяется как стоимость реализованного (переданного) транспортируемого природного газа, исчисленная исходя из применяемых цен, но не ниже установленных при государственном регулировании, с учетом предоставленных в установленном порядке скидок, за вычетом НДС. При оплате услуг по транспортировке газа по газораспределительным сетям стоимость этих услуг и сумма тарифов не включаются в налоговую базу.

Не включаются в налоговую базу полученные налогоплательщиком средства, не связанные с реализацией подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья.

Налоговый период по акцизам устанавливается как каждый календарный месяц.

Налоговые ставки. Налогообложение подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья осуществляется по следующим единым на территории РФ налоговым ставкам:

Виды подакцизных товаров	**Налоговая ставка** (в процентах или рублях и копейках за единицу измерения)
Этиловый спирт из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	14 руб. 11 коп. за 1 литр безводного этилового спирта
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 25% (за исключением вин) и спиртосодержащая продукция	98 руб. 78 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 до 25% включительно (за исключением вин)	72 руб. 91 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% включительно (за исключением вин)	50 руб. 60 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина (за исключением натуральных)	41 руб. 20 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах или рублях и копейках за единицу измерения)
Вина шампанские и вина игристые	10 руб. 58 коп. за 1 литр
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых)	3 руб. 52 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5 процента включительно	0 руб. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 до 8,6 процента включительно	1 руб. 12 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8j6 процента	3 руб. 70 коп. за 1 литр
Табачные изделия: Табак трубочный Табак курительный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции Сигары Сигариллы, сигареты с фильтром длиной свыше 85 мм Сигареты с фильтром, за исключением сигарет с фильтром длиной свыше 85 мм и сигарет 1, 2, 3 и 4-го классов по ГОСТу 3935-81 Сигареты с фильтром 1, 2, 3 и 4-го классов по ГОСТу 3935-81 Сигареты без фильтра, папиросы	 453 руб. 60 коп. за 1 кг 185 руб. 92 коп. за 1 кг 11 руб. 20 коп. за 1 штуку 84 руб. за 1000 штук 61 руб. 60 коп. за 1000 штук 39 руб. 20 коп. за 1000 штук 11 руб. 20 коп. за 1000 штук
Ювелирные изделия	5%
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 Квт (90 л. с.) включительно	Оруб. за 0,75 Квт (1 л. с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 Квт (90 л. с.) и до 112,5 Квт (150 л. с), включительно	11 руб. 20 коп. за 0,75 Квт
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 Квт (150 л. с), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 Квт (150 л. с.)	112 руб. за 0,75 Квт (1 л. с.)
Бензин автомобильный с октановым числом до "80" включительно	1512 руб. за 1 тонну
Бензин автомобильный с иными октановыми числами	2072 руб. за 1 тонну
Дизельное топливо	616 руб. за 1 тонну
Масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	1680 руб. за 1 тонну
Природный газ, реализуемый (переданный) на территории Российской Федерации	15%
Природный газ, реализуемый (переданный) в государства - участники СНГ	15%
Природный газ, реализуемый (переданный) за пределы территории Российской Федерации (за исключением государств - участников СНГ)	30%

Кроме того, установлен порядок определения налоговых ставок для алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта до 9% включительно и свыше 9%.

Ставки авансового платежа в форме покупки акцизных марок либо региональных специальных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке, устанавливаются Правительством РФ и не могут превышать 1% установленной ставки акциза на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 25%.

Сроки и порядок уплаты акциза при реализации подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья установлены положениями ст. 204 НК РФ. По общему правилу, уплата акциза при реализации (передаче) подакцизных товаров и минерального сырья производится исходя из фактической реализации (передачи) за истекший налоговый период не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своей регистрации, а также по месту нахождения каждого филиала или иного обособленного подразделения, налоговую декларацию в части осуществляемой ими фактической реализации (передачи) подакцизных товаров за отчетный налоговый период не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным.

Лекция 33* Налог на доходы физических лиц

Правовые основы уплаты налога на доходы физических лиц составляют: положения части первой НК РФ, а также гл. 23 части второй НК РФ "Налог на доходы физических лиц", с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ (с измен, на 24.07.2002); Методические рекомендации налоговым органам о порядке применения гл. 23 части второй НК РФ "Налог на доходы физических лиц", утвержденные приказом МНС РФ от 29.11.2000 № БГ-3-08/415 (с измен, на 05.03.2002); Разъяснения по вопросам порядка исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц, доведенные письмом МНС РФ от 14.08.2001 № ВБ-6-04/619 (с измен, на 27.04.2002).

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц являются физические лица, - налоговые резиденты РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами **РФ.**

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

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

К *доходам от источников в РФ* относятся:

%/ дивиденды и проценты, полученные от российской организации; российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства (постпредства) в РФ;

i/ страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постпредства в РФ;

%/ доходы, полученные от использования в РФ авторских или иных смежных прав;

• доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в РФ;

i/ доходы от реализации:

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

• вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в РФ. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации - налогового резидента РФ, местом нахождения (управления) которой является РФ, рассматриваются как доходы, полученные от источников в РФ независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений;

• пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постпредства в РФ;

%/ доходы, полученные от использования любых транспортных средств в связи с перевозками в РФ и (или) из РФ или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в РФ;

%/ доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий и иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории РФ;

• иные доходы от деятельности налогоплательщика в РФ.

К ***доходам, полученным*** *от источников за пределами РФ,* относятся:

ь/ дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, полученных от российской организации и российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постпредства в РФ;

- страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением отдельных видов страховых выплат;
- доходы от использования за пределами РФ авторских или иных смежных прав;
- доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами РФ;

*/ отдельные виды доходов от реализации недвижимого имущества, от акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций, иного имущества, находящегося за пределами РФ;

- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами РФ;
- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;
- иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами **РФ.**

Налоговая база. При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной помощи.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания *не уменьшают* налоговую базу. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена базовая налоговая ставка (13%), налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, за минусом сумм налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218-221 НК РФ. Таких налоговых вычетов из налоговой базы - четыре: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные:

- *стандартные* налоговые вычеты (3000 руб. за каждый месяц налогового периода, а также 500, 400 и 300 руб.) предоставляются в зависимости от категории лиц (ликвидаторы чернобыльской аварии, Герои СССР и т. д.);

- *социальные* налоговые вычеты - вычитаются доходы, перечисленные налогоплательщиком на благотворительные цели; суммы, потраченные налогоплательщиком на обучение по дневной форме в платных образовательных учреждениях, свое или своих детей в возрасте до 24 лет; или суммы, потраченные на лечение;

%/ при применении *имущественных* налоговых вычетов налогоплательщик имеет право на следующие размеры уменьшения налоговой базы:

- на суммы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи своей недвижимости, находившейся в собственности налогоплательщика менее 5 лет;
- суммы, затраченные на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в банках РФ и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры.

Имущественные налоговые вычеты не могут превышать 600000 руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по ипотечным кредитам, и предоставляются (за исключением имущественных налоговых вычетов по операциям с ценными бумагами) на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации по окончании налогового периода (ст. 220 НК РФ);

*/ *профессиональные* налоговые вычеты предоставляются, например, налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера или получающим авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства; вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов. В этом случае из налогооблагаемой базы вычитаются фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на создание таких произведений (ст. 221 НК РФ).

Для доходов, в отношении которых предусмотрены *иные налоговые ставки,* налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. При этом налоговые вычеты, предусмотренные статьями 218 - 221 НК РФ, не применяются. Кроме того, положениями статей 211 - 215 НК РФ предусмотрены особенности определения налоговой базы при получении отдельных видов доходов (в натуральной форме, в виде материальной выгоды, по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, от долевого участия в организации) и особенности определения доходов отдельных категорий иностранных граждан (например, глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дип-

ломатический и консульский ранг, членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами РФ и т. д.).

Налоговым периодом является календарный год.

Доходы, не подлежащие налогообложению. По общему правилу, освобождаются от налогообложения, в частности, следующие виды доходов физических лиц:

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством;
- государственные пенсии, назначаемые в законодательном порядке;
- все виды установленных законодательными актами РФ, субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных законодательством РФ);
- вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;

И алименты, получаемые налогоплательщиками;

%/ гранты (безвозмездная помощь), предоставленные для поддержки науки и образования, культуры и искусства в РФ международными или иностранными организациями (перечень организаций утверждается Правительством РФ);

$/ международные, иностранные или российские премии за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ;

- единовременная материальная помощь, оказываемая налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством, пострадавшим от терактов и т. д.;

%/ полная или частичная компенсация стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемая работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории РФ санаторно-курортные и оздоровительные учреждения;

%/ суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей при условии наличия у медицинских учреждений соответствую-

щих лицензий, а также документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание;

- различные виды стипендий учащимся;

I/ суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу (в пределах установленных норм);

- доходы, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории РФ, домашних и диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде), другой сельхозпродукции;
- доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства, переработки и реализации сельскохозяйственной продукции - в течение 5 лет считая с года регистрации указанного хозяйства;
- доходы, получаемые от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущих ягод и т. д.;

$/ доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

- доходы охотников-любителей от своей деятельности, осуществляемой законным путем;
- доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов;
- доходы, полученные от акционерных обществ (организаций) их акционерами (участниками организаций) в результате переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими акций или иных имущественных долей, распределенных между акционерами (участниками организации) пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале;
- призы в денежной и (или) натуральной формах, полученные спортсменами за призовые места на важных международных спортивных соревнованиях;
- выплаты детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях, прошедших лицензирование, либо за их обучение указанным учреждениям;

- оплата за инвалидов технических средств профилактики и реабилитации инвалидов, а также приобретения и содержания для них собак-проводников;
- вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

i/ доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход;

- суммы процентов по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, Российской Федерации и субъектов РФ, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления;

i/ доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, от благотворительных фондов, зарегистрированных в установленном порядке, и религиозных организаций;

- доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории РФ;
- доходы, не превышающие 2000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:
  - стоимость подарков, полученных от организаций или индивидуальных предпринимателей и не подлежащих обложению налогом на наследование или дарение в соответствии с законодательством;
  - стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных (представительных) органов государственной власти или местного самоуправления;
  - материальная помощь, оказываемая работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;
  - возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам, стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных лечащим врачом (при представлении документов, подтверждающих расходы на приобретение этих медикаментов);
  - стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);
- доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, призванных на военные сборы, в виде

денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы либо по месту прохождения военных сборов;

t/ суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов на замещение различных выборных должностей и избирательных фондов партий, за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний;

- выплаты, производимые профсоюзными комитетами (в том числе материальная помощь) членам профсоюзов за счет членских взносов, за исключением вознаграждений и иных выплат за выполнение трудовых обязанностей, а также выплаты молодежных и детских организаций своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, связанных с проведением культурно-массовых и спортивных мероприятий;
- выигрыши по облигациям государственных займов РФ и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций.

Кроме того, налоговые льготы, предоставленные законодательными (представительными) органами субъектов РФ в части сумм налога, зачисляемых в соответствии с законодательством РФ в их бюджеты, до дня вступления в силу части второй НК РФ действуют в течение того срока, на который эти налоговые льготы были предоставлены. Если при установлении налоговых льгот не был определен период времени их использования, то они прекращают свое действие решением законодательных органов РФ.

Налоговые ставки. Положениями ст. 224 НК РФ предусмотрено три вида налоговых ставок. При этом базовая ставка налога устанавливается в размере 13%.

Налоговая ставка в размере 35% устанавливается в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, указанных в п. 28 ст. 217 НК РФ (то есть больше 2000 руб.);
- страховых выплат по договорам добровольного страхования в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 213 НК РФ;

%/ процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ в течение периода, за который начислены проценты по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее 6 месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте, а также процентных доходов по срочным пенсионным вкладам, внесенным до 1 января 2001 года на срок не менее 6 месяцев, в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей став-

ки рефинансирования ЦБ РФ в течение периода, за который начислены проценты;

- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ.

Налоговая ставка в размере 30% устанавливается в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ.

Ставка налога в размере 6% устанавливается в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов.

Лекции 34. Единый социальный налог

В соответствии с положениями ст. 234 НК РФ новый для российской системы налогов обязательный фискальный платеж - единый социальный налог (ЕСН), устанавливается для целей мобилизации денежных средств и направления их на реализацию права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь. Поэтому правовыми основами ЕСН являются положения части первой НК РФ, гл. 24 части второй НК РФ "Единый социальный налог" с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ (с измен, на 24.07.2002), а также других федеральных законов в области социального обеспечения граждан (в частности, Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" от 15.12.2001 № 167-ФЗ, с измен, на 29.05.2002).

В Российской Федерации ЕСН впервые введен с 1 января 2001 года. Поступления от него зачисляются в три государственных внебюджетных фонда: Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и Фонд обязательного медицинского страхования РФ.

С 1 января 2002 года, то есть с введением ЕСН, изменилось название основного источника, за счет которого формируются указанные фонды, но сложившаяся система медицинского и социального страхования была сохранена. Таким образом, ЕСН заменил взимавшиеся ранее взносы в государственные социальные внебюджетные фонды в основном по форме.

Методические рекомендации по порядку исчисления и уплаты ЕСН утверждены приказом МНС РФ от 05.07.2002 № БГ-3-05/344. Методические указания о порядке взыскания задолженности плательщиков по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, зачета (возврата) переплаты сумм страховых взносов в эти фонды и ЕСН утверждены приказом МНС РФ от 29.12.2000

№ БГ-3-07/466. Разъяснения по отдельным вопросам, связанным с применением гл. 24 НК РФ "Единый социальный налог (взнос)[11], доведены письмом МНС РФ от 19.06.2001 № СА-6-07/463@.

Налогоплательщиками ЕСН являются:

- лица, производящие выплаты физическим лицам:
  - организации;
  - индивидуальные предприниматели;
  - физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Основным критерием разделения налогоплательщиков ЕСН на две категории выступает то, являются ли они работодателями либо сами "работают на себя". При этом если налогоплательщик одновременно относится к нескольким из указанных выше категорий налогоплательщиков (например, если адвокат нанял на работу помощника), то он обязан исчислять и уплачивать налог по каждому из оснований.

Объект налогообложения. В зависимости от принадлежности налогоплательщика к одной из указанных выше категорий положениями гл. 24 НК РФ выделяются *два вида* объектов налогообложения:

- для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам (то есть для организаций, индивидуальных предпринимателей), объектом налогообложения являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам;
- налогоплательщиков - физических лиц, не признаваемых для целей налогообложения по ЕСН индивидуальными предпринимателями, объектом налогообложения являются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав), не относятся законодательством к объекту налогообложения. Соответственно для налогоплательщиков второй категории (индивидуальных предпринимателей и адвокатов, не являющихся работодателями) объектом налогообложения являются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Для *индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения,* объектом налогообложения является валовая выручка, определяемая в соответствии с Федеральным законом "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" как сумма доходов, полученных за налоговый период как в денежной, так и в натуральной формах от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. Состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль гл. 25 НК РФ.

Для индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, налоговая база определяется как произведение валовой выручки и коэффициента 0,1.

Налоговая база. Порядок определения налоговой базы по ЕСН также ставится в зависимость от категории налогоплательщика.

Налоговые льготы. **В** соответствии с положениями ст. 239 НК РФ от уплаты налога освобождаются:

организации любых организационно-правовых форм - с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100000 руб. на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или **III** группы;

следующие категории налогоплательщиков-работодателей - с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100000 руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника:

- общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, их региональные и местные отделения;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда - не менее 25%;
- учреждения, созданные в образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целях, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов. Указанные льготы *не распространяются* на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров, в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ;

- налогоплательщики - индивидуальные предприниматели, являющиеся инвалидами I, II или III группы, в части доходов от их предпринимательской и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100000 руб. в течение налогового периода;
- российские фонды поддержки образования и науки - с сумм выплат гражданам РФ в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставляемый учителям, преподавателям, школьникам, студентам и (или) аспирантам государственных и (или) муниципальных образовательных учреждений.

Также *освобождены от уплаты ЕСН* следующие министерства и ведомства: Минобороны РФ, МВД РФ, ФСБ РФ, ФАПСИ при Президенте РФ, ФСО РФ, СВР РФ, ФПС РФ, Федеральная служба специального строительства РФ, в составе которых проходят службу военнослужащие, ФСНП России, Минюст РФ, Государственная фельдъегерская служба РФ, ГТК РФ, военные суды, Судебный департамент при Верховном Суде РФ, Военная коллегия Верховного Суда РФ в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, сотрудниками органов налоговой полиции, уголовно-исполнительной системы и таможенной системы РФ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы в соответствии с законодательством РФ.

Кроме того, в соответствии с п. 2 ст. 238 НК РФ для бюджетных организаций установлено освобождение от налогообложения сумм, не превышающих 2000 руб. (на одно лицо за налоговый период), выплат работникам 3тих организаций (в виде материальной помощи, а также возмещения бывшим работникам (пенсионерам по возрасту и (или) инвалидам) и (или) членам их семей стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных лечащим врачом. Отметим, что предоставление такого права только бюджетным организациям противоречит конституционным принципам равенства и недискриминации различных форм собственности, ибо содержит основанное на критерии права собственности преимущество одних категорий налогоплательщиков над другими.

Налоговым периодом по ЕСН является календарный год. Кроме того, положениями ст. 240 НК РФ установлено, что отчетными периодами по налогу являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Налоговые ставки. Для налогоплательщиков - работодателей, производящих выплаты физическим лицам, за исключением выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков - сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных на-

родов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, положениями п. 1 ст. 241 НК РФ установлены следующие базовые ставки:

Налоговая база на каждого отдельного работника (нарастающим итогом с начала года)	**Федеральный бюджет**	**Фонд социального страхования РФ**
До 100000 руб.	28,0%	4,0%
От 100001 до 300000 руб.	28000 руб. + 15,8% с суммы, превышающей 100000 руб.	4000 руб. + 2,2% с суммы, превышающей 100000 руб.
От 300001 до 600000 руб.	59600 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 300000 руб.	8400 руб. + 1,1% с суммы, превышающей 300000 руб.
Свыше 600000 руб.	83300 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.	11700 руб.

Фонды обязательного медицинского страхования		**Итого**
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	**Территориальные фонды обязательного медицинского страхования**	
0,2%	3,4%	35,6%
200 руб. + 0,1% с суммы, превышающей 100000 руб.	3400 руб. + 1,9% с суммы, превышающей 100000 руб.	35600 руб. + 20,0% с суммы, превышающей 100000 руб.
400 руб. + 0,1% с суммы, превышающей 300000 руб.	7200 руб. + 0,9% с суммы, превышающей 300000 руб.	75600 + 10,0% с суммы, превышающей 300000 руб.
700 руб.	9900 руб.	105600 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.

В свою очередь, за исключением особо оговоренных кодексом случаев для налогоплательщиков - сельскохозяйственных товаропроизводителей и родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются следующие ставки:

Налоговая база на каждого отдельного работника (нарастающим итогом с начала года)	**Федеральный бюджет**	**Фонд социального страхования РФ**
До 100000 руб.	20,6%	2,9%
От 100001 до 300000 руб.	20600 руб. + 15,8% с суммы, превышающей 100000 руб.	2900 руб. + 2,2% с суммы, превышающей 100000 руб.
От 300001 до 600000 руб.	52200 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 300000 руб.	7300 руб. + 1,1% с суммы, превышающей 300000 руб.
Свыше 600000 руб.	75900 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.	10600 руб.

Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
Федеральный фонд обязательного медицинского ; страхования	**Территориальные фонды обязательного медицинского страхования**	
0,1%	2,5%	26,1%
• **100** руб. + 0,1% с суммы, Превышающей 100000 руб.	2500 руб. + 1,9% с суммы, превышающей 100000 руб.	26100 руб. + 20,0% с суммы, превышающей 100000 руб.
;300 руб. + 0,1% с суммы, !превышающей 300000 руб.	6300 руб. + 0,9% с суммы, превышающей 300000 руб.	66100 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 300000 руб.
;600 руб.	9000 руб.	96100 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.

Для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями (за исключением оговоренных в кодексе случаев), применяются следующие ставки:

Налоговая база на каждого отдельного работника (нарастающим итогом с начала года)	**Федеральный бюджет**	**Фонды обязательного медицинского страхования**		**Итого**
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	**Территориальные фонды обязательного медицинского страхования**	
До 100000 руб.	19,2%	0,2%	3,4%	22,8%
От 100001 до 300000 руб.	19200 руб. + 10,8% с суммы, превышающей 100000 руб.	200 руб. + 0,1% с суммы, превышающей 100000 руб.	3400 руб. + 1,9% с суммы, превышающей 100000 руб.	22800 руб. + 18,8% с суммы, превышающей 100000 руб.
От 300001 до 600000 руб.	40800 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 300000 £уб.	400 руб.	7200 руб. + 0,9% с суммы, превышающей 300000 руб.	48400 руб. + 6,4% с суммы, превышающей 300000 руб.
Свыше 600000 руб.	75300 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.	400 руб.	9900 руб.	67600 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.

Налогоплательщики - адвокаты уплачивают налог по следующим ставкам:

Налоговая база на каждого отдельного работника (нарастающим итогом с начала года)	**Федеральный бюджет**	Фонды обязательного медицинского страхования		**Итого**
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	**Территориальные фонды обязательного медицинского страхования**	
До 100000 РУб.	14,0%	0,2%	3,4%	17,6%
От 100001 до 300000 руб.	14000 руб. + 10,6% с суммы, превышающей 100000 руб.	200 руб. + 0,1% с суммы, превышающей 100000 руб.	3400 руб. + 1,9% с суммы, превышающей 100000 руб.	17600 руб. + 12,6 % с суммы, превышающей 100000 руб.
От 300001 до 600000 руб.	35200 руб. + 5,4% с суммы, превышающей 300000 руб.	400 руб. + 0,1% с суммы, превышающей 300000 руб.	7200 руб. + 0,8% с суммы, превышающей 300000 руб.	42800 руб. + 6,2% с суммы, превышающей 300000 руб.
Свыше 600000 руб.	51400 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.	400 руб.	9600 руб.	61400 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600000 руб.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога. Положениями гл. 24 НК РФ предусмотрен различный порядок исчисления и уплаты налогоплательщиками-работодателями (ст. 243) и налогоплательщиками, не являющимися работодателями (ст. 244).

При исчислении и уплате ЕСН *налогоплательщиками-работодателями* применяется следующий порядок. Сумма налога самостоятельно исчисляется налогоплательщиком и уплачивается отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд (при этом сумма определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы):

- сумма налога, подлежащая уплате в *Фонд социального страхования РФ,* уменьшается налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством;
- сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в *федеральный бюджет,* уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом "Об обязатель-

ном пенсионном страховании в Российской Федерации" от 15.12.2001 № 167-ФЗ (с измен, на 29.05.2002). При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных для налогоплательщиков - физических лиц) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу за отчетный период определяется с учетом ранее уплаченных авансовых платежей. Они производятся не позднее 15-го числа следующего месяца.

Затем по итогам отчетного периода исчисляется разница между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

Если в отчетном периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате с 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором произошло такое занижение.

Если по итогам налогового периода выясняется, что сумма фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование больше суммы примененного налогового вычета по налогу, сумма такого превышения признается излишне уплаченным налогом и возвращается налогоплательщику.

Уплата налога либо авансовых платежей по налогу производится отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд ОМС и территориальные фонды ОМС[51].

Налогоплательщики представляют: не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, - налоговую декларацию по ЕСН в налоговый орган; не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, - в территориальный орган Пенсионного фонда РФ копию этой декларации с отметкой налогового органа, подтверждающей предоставление декларации.

[51] Правила зачисления взносов, уплачиваемых в составе единого социального налога (взноса) на счета органов федерального казначейства Минфина РФ и перечисления этих средств в бюджеты государственных социальных внебюджетных фондов, утверждены приказом Минфина РФ от 15 января 2001 года № 3н.

При исчислении и уплате ЕСН *налогоплательщиками, не являющимися работодателями,* расчет авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода, производится налоговым органом исходя из суммы предполагаемого дохода с учетом расходов, связанных с его извлечением, и установленных законодательством налоговых ставок.

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

- за январь - июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере 1/2 годовой суммы авансовых платежей;
- июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей;

§/ октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей.

Порядок расчета суммы налога по итогам налогового периода для индивидуальных предпринимателей и адвокатов различается:

$/ *налогоплательщиками - индивидуальными предпринимателями* он производится самостоятельно. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы;

%/ исчисление и уплата налога с доходов *адвокатов* осуществляются коллегиями адвокатов (их учреждениями).

Затем в срок не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, налогоплательщики, не являющиеся работодателями, представляют в налоговый орган по месту учета налоговую декларацию. При этом адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллегии адвокатов (ее учреждений) о суммах уплаченного за них налога за истекший налоговый период.

Лекции 35. Налог на добычу полезных ископаемых

***Правовыми основами* уплаты налога в первую очередь являются положения части первой НК РФ и гл. 26 части второй НК РФ "Налог на добычу полезных ископаемых", вступившей в силу с 1 января 2002 года с изменениями, внесенными Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ (с измен, на 24.07.2002). Напомним, что часть вторая НК РФ была дополнена гл. 26 "Налог на добычу полезных ископаемых" в соответствии с положениями Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства РФ" от 08.08.2001 № 126-ФЗ(с измен, на 29.05.2002).**

Налогоплательщиками этого налога являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые *пользователями недр* в соответствии с законодательством РФ. По общему правилу, установленному ст. 335 НК РФ, они подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование.

Налогоплательщики, осуществляющие добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, а также за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование, подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога по своему месту нахождения[52].

В соответствии с положениями ст. 336 **НК РФ** ***объектом налога*** на добычу полезных ископаемых являются:

- полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ;
- полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством РФ о недрах;
- полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Исключение из этого правила составляют:

- общераспространенные полезные ископаемые, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;
- добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;
- полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте *особо охраняемых геологических объектов,* имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение (порядок присвоения такого статуса устанавливается Правительством РФ);
- полезные ископаемые, извлеченные из собственных отходов (потерь) добывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если их добыча ранее подлежала налогообложению в общеустановленном порядке.

[52] О порядке постановки налогоплательщиков на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых см. приказ МНС РФ от 14 декабря 2001 года № БГ-3-09/551.

Налоговая база определяется:

i/ налогоплательщиком самостоятельно в отношении всех добытых полезных ископаемых (в том числе полезных компонентов и подземных вод, извлекаемых из недр попутно) как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением прямо оговоренных в кодексе случаев (расчет стоимости определяется в соответствии со ст. 340 НК РФ, а их количество - ст. 339 НК РФ);

- отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого. При определении налоговой базы по добытым полезным ископаемым, **в** отношении которых установлены различные ставки, налоговая база определяется отдельно по каждому виду добытых полезных ископаемых.

  До 1 августа 2002 года ***налоговым периодом*** по налогу на добычу полезных ископаемых являлся квартал. С 1 августа 2002 года в соответствии с Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ (с измен, на 24.07.2002) налоговым периодом становится месяц.

По общему правилу, в зависимости от видов добытых полезных ископаемых налогообложение производится по следующим ***налоговым ставкам:***

Виды добытых полезных ископаемых	**Налоговая ставка (в процентах)**
Калийные соли	**3,8**
Торф	**4,0**
Руды черных металлов	**4,8**
Апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды	**4,0**
Горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых и фосфоритовых руд)	**5,5**
Соль природная и чистый хлористый натрий	**5,5**
Радиоактивные металлы	**5,5**
Уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы	**4,0**
Теплоэнергетические и промышленные воды	**5,5**
Неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии	**5,5**
Горнорудное неметаллическое сырье	**6,0**
Битуминозные породы	**6,0**
Подземные минеральные воды	**7,5**
Другие полезные ископаемые, не включенные в другие группировки	**6,0**
Кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья	**6,5**
Редкие металлы, как образующие собственные месторождения, так и являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых	**8,0**
Драгоценные металлы (извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), рассыпных и техногенных месторождений с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы), а также драгоценные металлы, являющиеся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды, за исключением золота	**6,5**

Виды добытых полезных ископаемых	Налоговая ставка (в процентах)
Золото	**6,0**
Природные алмазы, другие драгоценные и полудрагоценные камни	**8,0**
Цветные металлы	**8,0**
Газ горючий природный из газовых, газоконденсатных и нефтегазоконденсатных месторождений, газовый конденсат из газоконденсатных месторождений	16,5
Нефть, газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений	16,5
Многокомпонентная комплексная товарная руда, а также полезные компоненты комплексной руды, за исключением драгоценных металлов	**8,0**

Налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых и освобожденные по состоянию на 1 июля 2001 года в соответствии с федеральным законодательством от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

Кроме того, положениями ст. 342 НК РФ предусмотрена и *льготная налоговая ставка 0%,* применяемая при налогообложении добычи:

- полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых;
- газа горючего природного из нефтяных месторождений и попутного нефтяного газа из нефтяных месторождений;
- попутных и дренажных подземных вод, не учитываемых на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;
- полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения);
- подземных вод, используемых исключительно в сельскохозяйственных целях, включая орошение сельскохозяйственных земель, водоснабжение животноводческих ферм, животноводческих комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих объединений граждан, и в других, оговоренных законом случаях.

Порядок исчисления и уплаты налога. Налог по добытым полезным ископаемым, в отношении которых установлены адвалорные ставки, ис-

числяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по видам добытых полезных ископаемых. Налог уплачивается раздельно по каждому виду добытых полезных ископаемых.

В течение налогового периода в бюджет уплачиваются авансовые платежи. Они исчисляются как 1/3 общей суммы налога за предыдущий налоговый период. Разница между общей суммой налога, исчисленной по итогам налогового периода, и суммой авансовых платежей, уплаченных в течение налогового периода, подлежит уплате в бюджет по итогу налогового периода. Положительная разница между суммой авансовых платежей, уплаченных в течение налогового периода, и общей суммой налога, исчисленной по итогам налогового периода, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит возврату (зачету) налогоплательщику.

В соответствии со ст. 15 Федерального закона от 24.07.2002 № 110-ФЗ с 1 января 2003 года вводятся в действие новые сроки уплаты налога: сумма, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом; авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее последнего дня каждого месяца налогового периода.

Налогоплательщики должны предоставить налоговую декларацию за тот налоговый период, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых, в налоговый орган по месту постановки на учет по данному налогу не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Лекции 36. Налог на имущество организаций

До введения в действие гл. "Налог на имущество организаций" раздела IX "Региональные налоги и сборы" части второй НК РФ налог на имущество организаций взимается на основании положений части первой НК РФ, действующей в редакции Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91 № 2118-1 (с измен, на 24.07.2002) и Закона Российской Федерации "О налоге на имущество предприятий" от 13.12.91 № 2030-1 (с измен, на 04.05.99), введенного в действие с 1 января 1992 года. Для разъяснения порядка исчисления и уплаты налога в 1995 г. была издана Инструкция Госналогслужбы РФ "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий" от 08.06.95 № 33 (с измен, на 18.01.2002).

Основная цель введения этого налога - стимулировать производительное использование имущества предприятий и организаций, сократить не используемые запасы сырья и материалов[53].

[53] **См.: Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 280 - 281.**

Следует отметить, что взимание налога на имущество организаций (а равно и налога на имущество физических лиц, и земельного налога) на территории конкретного субъекта РФ прекращается, если в этом субъекте введен и взимается налог на недвижимость.

В соответствии с действующим законодательством ***плательщиками налога*** на имущество организаций являются:

#/ *российские организации:*

- предприятия, учреждения (включая банки и другие кредитные организации) и организации, в том числе с иностранными инвестициями, считающиеся юридическими лицами по законодательству РФ (об уплате налога на имущество кредитными организациями см. письмо МНС РФ от 13.03.2000 № ВТ-6-04/183);
- филиалы и другие аналогичные подразделения указанных организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет (о порядке уплаты филиалами и иными обособленными подразделениями российских организаций налогов и сборов в связи с введением НК РФ см. письмо МНС РФ от 02.03.99 № ВГ-6-18/1510);

%/ *иностранные организации:* компании, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств; международные организации и объединения, а также их обособленные подразделения, имеющие имущество на территории РФ, континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ (о порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц в Российской Федерации см. Инструкцию Госналогслужбы РФ от 15.09.95 № 38, с измен, на 12.03.2002).

Объект налогообложения:

- основные средства;

%/ нематериальные активы;

%/ запасы **и** затраты, находящиеся на балансе плательщика.

Основные средства, нематериальные активы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы учитываются по остаточной стоимости.

Стоимость имущества, объединенного предприятиями в целях осуществления совместной деятельности без образования юридического лица, для целей налогообложения принимается в расчет участниками договоров о совместной деятельности, внесшими это имущество, а созданного (приобретенного) в результате этой деятельности - участниками договоров о совместной деятельности в соответствии с установленной долей собственности по договору.

Для целей налогообложения определяется *среднегодовая стоимость* имущества предприятия.

Льготы по налогу на имущество организаций. Данным налогом *не облагается* имущество:

- бюджетных учреждений и организаций, органов законодательной (представительной) и исполнительной власти, органов местного самоуправ-

ления, Пенсионного фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, Государственного фонда занятости населения РФ, Федерального фонда обязательного медицинского страхования;

- коллегий адвокатов и их структурных подразделений;

И предприятий по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, выращиванию, лову и переработке рыбы и морепродуктов при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70% общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг);

$/ специализированных протезно-ортопедических предприятий;

- учреждений образования и культуры, используемое исключительно для целевых нужд;

%/ религиозных объединений и организаций, национально-культурных обществ;

- предприятий народных художественных промыслов;
- сезонных предприятий, используемое для образования страхового и сезонного запасов на предприятиях, связанных с сезонным (природно-климатическим) циклом поставок и работ, а также запасов, созданных в соответствии с решениями федеральных органов исполнительной власти, соответствующих органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления;

i/ жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражных кооперативов, садоводческих товариществ;

%/ общественных объединений, ассоциаций, осуществляющих деятельность за счет целевых взносов граждан и отчислений предприятий и организаций из оставшейся в их распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей прибыли на содержание указанных общественных объединений, ассоциаций, если они не осуществляют предпринимательскую деятельность;

- общественных организаций инвалидов, а также других предприятий, учреждений и организаций, в которых инвалиды составляют не менее 50% от общего числа работников;
- научно-исследовательских учреждений, предприятий и организаций РАН, РАМН, РАСХН, РАО, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств, составляющих их научно-исследовательскую, опытно-производственную или экспериментальную базу;

*/ государственных научных центров, а также научно-исследовательских, конструкторских учреждений (организаций), опытных и опытно-экспериментальных предприятий независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, в объеме работ которых НИОКР и экспериментальные работы составляют не менее

$/ санаторно-курортных учреждений, используемое (предназначенное) исключительно для отдыха или оздоровления детей в возрасте до 18 лет;

$/ предприятий учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;

$/ Российского фонда федерального имущества, фондов имущества субъектов РФ, районов (за исключением районов в городах), городов (за исключением городов районного подчинения);

i/ специализированных предприятий (по перечню, утвержденному Правительством РФ), производящих медицинские и ветеринарные иммунобиологические препараты, предназначенные для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

%/ органов управления и подразделений Государственной противопожарной службы при осуществлении ими своих функций, установленных законодательством РФ;

%/ иностранных и российских юридических лиц, используемое на период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства, создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемых международными организациями и правительствами иностранных государств, иностранными юридическими и физическими лицами в соответствии с межправительственными и межгосударственными соглашениями, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства РФ уполномоченными им органами (конкретный перечень юридических лиц, которые освобождаются от уплаты налога, определяется Правительством РФ);

- профессиональных аварийно-спасательных служб, профессиональных аварийно-спасательных формирований;

%/ имущество, используемое исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями о разделе продукции, в случае, если оно находится в собственности инвесторов в соответствии с указанными соглашениями, а также в случае, если в соответствии с условиями указанных соглашений такое имущество передано инвесторами в собственность государства при сохранении за ними исключительного права на пользование указанным имуществом.

Налогооблагаемой базой по налогу на имущество организаций выступает стоимость подлежащего налогообложению имущества организации-налогоплательщика, исчисленная для целей налогообложения и уменьшенная на балансовую (нормативную) стоимость:

- объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, полностью или частично находящихся на балансе налогоплательщика;

*/ объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны;

- имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, выращивания, лова и переработки рыбы;

i/ ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания; магистральных трубопроводов, железнодорожных путей сообщения, автомобильных дорог общего пользования, линий связи и энергопередачи, а также сооружений, предназначенных для поддержания в эксплуатационном состоянии указанных объектов;

- спутников связи;

*/ земли;

- специализированных судов, механизмов и оборудования, необходимых для использования не более 3-х месяцев в году для обеспечения нормального функционирования различных видов транспорта, а также автомобильных дорог общего пользования;
- эталонного и стендового оборудования территориальных органов Комитета РФ по стандартизации, метрологии и сертификации;
- мобилизационного резерва и мобилизационных мощностей;
- имущества, полученного за счет безвозмездной помощи (содействия) в первые 2 года, а также имущества, используемого для непосредственного осуществления безвозмездной помощи (содействия) на срок его использования в данных целях.

Налоговая ставка. Предельный размер налоговой ставки на имущество организаций не может превышать 2% от налогооблагаемой базы.

Конкретные ставки налога, определяемые в зависимости от видов деятельности организаций, устанавливаются законодательными органами субъектов РФ. При этом устанавливать индивидуальные ставки налога для отдельных предприятий не разрешается.

При отсутствии решений законодательных органов субъектов РФ об установлении конкретных ставок налога на имущество организаций применяется максимальная ставка налога.

Порядок исчисления и уплаты налога на имущество организаций. Сумма налога исчисляется нарастающим итогом и вносится поквартально равными долями в бюджет субъекта РФ и муниципальный бюджет по месту нахождения налогоплательщика, а в конце года производится перерасчет.

При выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных в соответствии с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции", налог исчисляется и уплачивается с учетом особенностей, перечисленных в ст. 178 НК РФ.

Лекция 37* Налог с продаж

Новый для отечественной налоговой системы региональный налог - налог с продаж, взимавшийся непродолжительное время в конце 80-х гг. прошлого века, вновь был введен в налоговую систему РФ с принятием Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 31.07.98 № 150-ФЗ. С 1 января 2002 года налог с продаж (НсП) установлен гл. 27 части второй НК РФ.

НсП является региональным, поэтому он устанавливается и вводится в действие на территории соответствующего региона законодательными (представительными) органами субъектов РФ. В целях методической помощи региональным законодателям в 1998 г. Госналогслужбой РФ был разработан проект модельного закона субъекта РФ о НсП (см.: письмо ГНС Российской Федерации от 23.07.98 № ШС-6-01/457@, с измен, на 28.08.98).

Устанавливая НсП, законодательные (представительные) органы субъектов РФ самостоятельно определяют ставку налога, порядок и сроки его уплаты, льготы и форму отчетности, а также могут устанавливать дополнительный перечень товаров (работ, услуг), реализация которых освобождается от НсП.

Налогоплательщиками НсП признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели, если они реализуют товары (работы, услуги) на территории того субъекта РФ, в котором установлен указанный налог.

Организация, реализующая товары (работы, услуги) через свои обособленные подразделения, находящиеся вне места нахождения этой организации, уплачивает налог на территории того субъекта РФ, где реализует товары (работы, услуги) исходя из их стоимости.

Объектом налогообложения по НсП признаются операции по реализации физическим лицам товаров (работ, услуг) на территории субъекта РФ при условии, что такая реализация:

- осуществляется за наличный расчет, а также с использованием расчетных или кредитных банковских карт;
- является *возмездной*.

Положениями Общей части НК РФ (п. 2 ст. 39) устанавливается, что "Место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с частью второй настоящего Кодекса". Однако нормами комментируемой главы порядок определения места реализации товаров (работ, услуг) для целей исчисления НсП не установлен. Последнее обстоятельство открывает перед прижимистыми налогоплательщи-

ками практически неограниченные возможности для налогового планирования в свою пользу. В соответствии с положениями НК РФ указанная ошибка может быть устранена представительными (законодательными) органами субъектов РФ при введении НсП на своей территории.

Освобождаются от налогообложения операции по реализации физическим лицам следующих товаров (работ, услуг):

- хлеба и хлебобулочных изделий, молока и молокопродуктов, масла растительного, маргарина, муки, яйца птицы, круп, сахара, соли, картофеля, продуктов детского и диабетического питания;
- детской одежды и обуви;

$/ лекарств, протезно-ортопедических изделий;

- жилищно-коммунальных услуг, услуг по сдаче в наем населению жилых помещений, а также услуг по предоставлению жилья в общежитиях;
- зданий, сооружений, земельных участков и иных объектов, относящихся к недвижимому имуществу, а также ценных бумаг;

*/ путевок (курсовок) в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, реализуемых инвалидам;

*/ товаров (работ, услуг), связанных с учебным, учебно-производственным, научным или воспитательным процессом и производимых образовательными учреждениями;

- учебной и научной книжной продукции;

%/ периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического содержания;

- услуг в сфере культуры и искусства, оказываемых учреждениями и организациями культуры и искусства при проведении ими театрально-зрелищных, культурно-просветительных мероприятий, в том числе операции по реализации входных билетов и абонементов;
- услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях и уходу за больными и престарелыми;
- услуг по перевозке пассажиров транспортом общего пользования (за исключением такси), а также в пригородном сообщении морским, речным, железнодорожным и автомобильным транспортом;

*/ услуг, оказываемых кредитными организациями, страховщиками, негосударственными пенсионными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг в рамках их деятельности, подлежащей лицензированию, а также услуг, оказываемых коллегиями адвокатов;

- ритуальных услуг похоронных бюро, кладбищ и крематориев, услуг по проведению обрядов и церемоний религиозными организациями;

%/ услуг, оказываемых уполномоченными органами государственной власти и органами местного самоуправления, за которые взимаются соответствующие виды пошлин и сборов.

Если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, освобождаемые от налогообложения, налогоплательщик обязан вести их *раздельный учет*.

***Налоговая база* при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из применяемых цен (тарифов) с учетом НДС и акцизов (для подакцизных товаров) без включения в нее налога.**

***Налоговый период* по НсП устанавливается как календарный месяц.**

***Налоговая ставка* устанавливается законами субъектов РФ в размере не выше 5%. При этом не допускается установление дифференцированных налоговых ставок:**

%/ **в отношении операций по реализации отдельных видов товаров (работ, услуг) в пределах базового размера налоговой ставки;**

- **в зависимости от того, кто является налогоплательщиком или покупателем (заказчиком, отправителем) товаров (работ, услуг).**

Сумма налога *исчисляется* как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы и включается налогоплательщиком в цену товара (работы, услуги), предъявляемую к оплате покупателю (заказчику, отправителю).

Налог подлежит *уплате* по месту реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению.

В случае если в соответствии с условиями *договора комиссии* (договора поручения, агентского договора) фактическая реализация производится комиссионером (поверенным, агентом) и денежные средства за реализованный товар поступают в кассу (на расчетный счет):

- **комиссионера (поверенного, агента) - то налог в бюджет платит комиссионер (поверенный, агент), который признается в этом случае налоговым агентом. При этом сумма налога исчисляется исходя из полной цены товара (работ, услуг), включающей вознаграждение комиссионера (поверенного, агента). Комитент (доверитель, принципал) при получении выручки от комиссионера (поверенного, агента) налог не уплачивает;**
- **комитента (доверителя, принципала) - то налог уплачивается в бюджет комитентом (доверителем, принципалом). При этом сумма налога исчисляется комитентом (доверителем, принципалом) исходя из полной цены товара.**

Датой осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), признаваемых объектом налогообложения, считается день поступления средств за товары (работы, услуги) на счета в учреждения банков или день поступления выручки в кассу, или день передачи товаров (работ, услуг) покупателю.

йекцтш 38» Налог на игорный бизнес

До введения в действие главы "Налог на игорный бизнес" раздела IX "Региональные налоги и сборы" части второй НК РФ данный налог взимался на основании положений части первой НК РФ, действующей в редакции Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91 № 2118-1 (с измен, на 24.07.2002) и Федерального закона "О налоге на игорный бизнес" от 31.07.98 № 142-ФЗ (с измен, на 09.04.2002). Разъяснения по отдельным вопросам применения последнего были изложены в письме МНС РФ "О некоторых вопросах порядка применения положений Федерального закона от 31.07.98 № 142-ФЗ "О налоге на игорный бизнес" от 25.12.98 № ПВ-6-28/912.

Плательщиками налога на игорный бизнес признаются *организации* и *физические лица,* осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса. При этом под *игорным бизнесом* понимается предпринимательская деятельность, не являющаяся реализацией продукции (товаров, работ, услуг), связанная с извлечением игорным заведением от участия в азартных играх и пари дохода в виде выигрыша и платы за их проведение.

Следует различать понятия "пари" и "азартная игра":

- *пари* - это основанное на риске и заключенное между двумя или несколькими лицами как физическими, так и юридическими соглашение о выигрыше, исход которого зависит от обстоятельства, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет;
- *азартная игра* - основанное на риске и заключенное между двумя или несколькими лицами как физическими, так и юридическими по правилам, установленным игорным заведением, соглашение о выигрыше, исход которого зависит от обстоятельства, на наступление которого стороны имеют возможность оказывать воздействие.

Игорные заведения - организации, в которых на основании лицензии на осуществление предпринимательской деятельности в области игорного бизнеса проводятся азартные игры и (или) принимаются ставки на пари. В качестве таких организаций могут выступать, в частности: казино, тотализатор, букмекерская контора, зал игровых автоматов и иные игорные дома (места).

Объект налогообложения. Налогом облагаются следующие виды объектов игорного бизнеса:

^ *игровые столы* (игровой стол - специально оборудованное место в игорном заведении, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых игорное заведение через своих представителей участвует как сторона или как организатор и (или) наблюдатель);

- *игровые автоматы* (игровой автомат - специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное и иное техническое оборудование), установленное в игорном заведении и используемое для проведения азартных игр с денежным выигрышем без участия в указанных играх представителей игорного заведения);

%/ *кассы тотализаторов* (кассы - специально оборудованное место в игорном заведении, где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате, за исключением кассы тотапизатора, являющегося структурным подразделением государственного унитарного предприятия);

- *кассы букмекерских контор.*

Общее количество объектов налогообложения каждого вида объектов игорного бизнеса подлежит обязательной регистрации в органах МНС РФ по месту нахождения указанных объектов до момента их установки с обязательной выдачей свидетельства о регистрации.

Налоговый период по налогу на игорный бизнес устанавливается как календарный месяц.

В соответствии со ст. 5 Закона о налоге на игорный бизнес ***ставка налога*** на каждый объект налогообложения устанавливается в размере, кратном установленному федеральным законом минимальному размеру оплаты труда (МРОТ). Так, минимальный размер ставок налога в месяц составляет:

- за каждый игровой стол - 200 МРОТ;

i/ каждый игровой автомат - 7,5 МРОТ;

- каждую кассу тотализатора - 200 МРОТ;
- каждую кассу букмекерской конторы - 100 МРОТ.

Конкретные единые размеры ставок налога для всех игорных заведений, находящихся на территориях субъектов РФ, превышающие приведенные выше минимальные размеры ставок налога, определяются законодательными (представительными) органами субъектов РФ. А при отсутствии такого нормативного акта субъекта РФ для его исчисления и уплаты применяются минимальные размеры ставок налога.

Ставка налога в месяц на каждый объект налогообложения сверх указанного количества *уменьшается на 20%,* если в игорном заведении общее количество объектов налогообложения каждого вида объектов игорного бизнеса будет: игровых столов - более 30, а игровых автоматов - более 40. Законодательством *запрещается* введение индивидуальных ставок налога для отдельных категорий налогоплательщиков и для "особо милых сердцу и уму" региональных законодателей игорных заведений.

Подлежащую уплате *сумму налога* налогоплательщик ***исчисляет*** самостоятельно исходя из количества зарегистрированных объектов налого-

обложения и ставок налога. Расчет сумм налога за истекший налоговый период с учетом изменения количества и (или) видов объектов налогообложения представляется в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения ежемесячно не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата налога в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ производится ежемесячно, в течение 5 рабочих дней со дня представления расчета сумм налога в налоговый орган с учетом изменения количества и (или) видов объектов налогообложения. Суммы уплаченного налога в части, соответствующей минимальному размеру ставки налога, зачисляются в федеральный бюджет. Суммы налога в части превышения минимального размера ставки, зачисляются в бюджеты субъектов РФ, на территориях которых находятся игорные заведения.

йекцтш 39* Налог на имущество физических лиц

До введения в действие главы "Налог на имущество физических лиц" раздела X "Местные налоги и сборы" части второй НК РФ данный налог взимается на основании: положений части первой НК РФ; действующей редакции Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91 № 2118-1 (с измен, на 24.07.2002); Закона Российской Федерации "О налогах на имущество физических лиц" от 09.12.91 № 2003-1 (с измен, на 17.07.99) и нормативного правового акта представительного органа местного самоуправления о введении налога на территории соответствующего муниципального образования. Для целей методической помощи в разработке, принятии и применении такого акта в 1999 г. была издана Инструкция МНС РФ "По применению Закона Российской Федерации "О налогах на имущество физических лиц" от 02.11.99 № 54, носящая рекомендательный характер.

В соответствии с законодательством ***налогоплательщиками*** налога на имущество физических лиц являются физические лица - собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения. В случаях когда имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится:

- в общей *долевой* собственности нескольких физических лиц - налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждое из этих физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе. В аналогичном порядке определяются налогоплательщики, если такое имущество находится в общей долевой собственности физических лиц и организаций;
- $/ общей *совместной* собственности нескольких физических лиц - они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства. При этом плательщиком налога может быть одно из этих лиц, определяемое по соглашению между ними.

Объектом налогообложения выступают два вида имущества:

- *недвижимое* - жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения, находящиеся на территории РФ;
- *движимое* - самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, катера, мотосани, моторные лодки и другие водно-воздушные транспортные средства (за исключением весельных лодок) вне зависимости от национального или юридического статуса их собственников.

Налоговая база по данному налогу определяется на основе стоимости подлежащего налогообложению недвижимого имущества либо мощности двигателя, вместимости и иных аналогичных характеристик транспортных средств.

Налоговая ставка для каждого из видов имущества, признаваемого объектом налогообложения по данному налогу, устанавливается отдельно. В отношении *недвижимого имущества* ставки налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. При этом ставки налога устанавливаются в следующих пределах:

Стоимость имущества	Ставка налога
до 300 тыс. руб.	**до 0,1%**
от 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб.	**от 0,1 до 0,3%**
свыше 500 тыс. руб.	**от 0,3 до 2,0%**

В отношении *движимого имущества* (транспортных средств) ставки налога также устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от качественных характеристик этих объектов налогообложения. При этом ставки налога не могут превышать установленных законом минимальных размеров, которые определены для различных видов объектов налогообложения.

Налоговые льготы по данному налогу носят преимущественно социальный характер. Так, от уплаты налогов на имущество физических лиц *освобождаются* следующие категории граждан:

Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;

участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;

лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимающие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях,

входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

- лица, получающие льготы в соответствии с Законом РСФСР "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС" , а также лица, указанные в статьях 2, 3, 5, 6 Закона Российской Федерации "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча";
- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющими общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

%/ лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

- члены семей военнослужащих, потерявших кормильца.

Кроме того, налог на строения, помещения и сооружения *не утачивается:*

- пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством РФ;

%/ гражданами, уволенными с военной службы или призывавшимися на военные сборы, выполнявшими интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия;

- родителями и супругами военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей;
- со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площади, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, на период такого их использования;
- с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 кв. м и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 кв. м.

От уплаты налога на транспортные средства освобождаются владельцы моторных лодок с мотором мощностью не более 10 л. с. или 7,4 кВт.

Налоговым периодом по налогу на имущество физических лиц является календарный год.

Порядок исчисления и уплаты налога. Налог исчисляют налоговые органы. В целях обеспечения этой обязанности органы, осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также органы технической инвентаризации и организации, осуществляющие регистрацию транспортных средств, обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января текущего года, а равно сообщать о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе или о зарегистрированных транспортных средствах и их владельцах в течение 10 дней после регистрации имущества.

Налоговые органы рассчитывают сумму подлежащего уплате налога и ежегодно, не позднее 1 августа, направляют налогоплательщику налоговое уведомление. Уплата налога производится равными долями в два срока - не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Так как налог является местным, сумма налога зачисляется в бюджет муниципального образования по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

Лекция 40® Налог на рекламу

До введения в действие главы "Налог на рекламу" раздела X "Местные налоги и сборы" части второй НК РФ данный налог взимается в соответствии с положениями подп. "з" п. 1 ст. 21 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91 № 2118-1 (с измен, на 24.07.2002) и нормативного правового акта представительного органа местного самоуправления о введении налога на территории соответствующего муниципального образования.

Совместным письмом Комиссии Совета республик ВС РФ по бюджету, планам, налогам и ценам от 04.06.92 № 5-1/693, Минфина РФ от 04.06.92 № 4-5-20, Госналогслужбы РФ от 04.06.92 № ИЛ-6-04/176 были приняты "Примерные положения (рекомендации) по отдельным видам местных налогов и сборов" (в ред. письма Комиссии Совета республик ВС РФ от 01.06.93 № 5-1/756, Минфина РФ от 31.05.93 № 4-5-9, Госналогслужбы РФ от 31.05.93 № ВГ-6-04/189). В целях обеспечения единообразного подхода при использовании содержащегося в нем "Положения о порядке исчисления и уплаты налога на рекламу" ГНС РФ издала письмо "О применении действующего законодательства по местным налогам, сборам, пошлине и неналоговым платежам" от 03.02.93 № ВЗ-6-04/62. Указанные акты носят рекомендательный характер.

Налогоплательщиками налога на рекламу являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели, являющиеся рекламодателями.

Отнесение тех или иных лиц к налогоплательщикам осуществляется по территориальному признаку. Обязанность по уплате налога у конкретного налогоплательщика возникает, если организация-рекламодатель зарегистрирована в пределах муниципального образования, в котором введен налог, а индивидуальный предприниматель проживает в данном муниципальном образовании либо, как указывается в Положении о порядке исчисления и уплаты налога на рекламу, осуществляет свою деятельность на территории города.

При этом под *рекламодателями* следует понимать организации и физических лиц - индивидуальных предпринимателей, от имени которых осуществляется реклама.

Объектом налогообложения по данному налогу выступает стоимость услуг по изготовлению и распространению рекламы. При этом под *рекламой* понимаются все виды объявлений, извещений и сообщений, передающие информацию с коммерческой целью при помощи средств массовой информации (печати, эфирного, спутникового и кабельного телевидения, радиовещания), каталогов, прейскурантов, справочников, листовок, афиш, плакатов, рекламных щитов, календарей, световых газет (бегущая строка, световая фиксированная строка), имущества юридических и физических лиц, одежды.

Под *рекламными агентствами* понимаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие изготовление рекламы по заявке рекламодателя или размещающие указанную рекламу на рекламных носителях. Место, на котором размещается реклама, именуется *рекламным носителем.*

Ставка налога на рекламу устанавливается в размере, не превышающем 5% к стоимости услуги, оказанной предприятию или физическому лицу по рекламированию его продукции.

Льготы по налогу на рекламу могут быть установлены представительными органами местного самоуправления на:

$/ рекламу, не преследующую коммерческие цели;

- рекламу благотворительных мероприятий;

%/ информационные вывески, размещаемые в помещениях, используемые для реализации товаров, включая витрины;

- объявления и извещения об изменении местонахождения предприятия, учреждения, организации, номеров телефонов, телефаксов, телетайпа;
- объявления органов государственной власти, содержащие информацию, связанную с выполнением возложенных на них функций;
- предупреждающие таблички, содержащие сведения об ограничении производства работ, передвижения и т. д. в связи с особенностями данной территории или участка.

Порядок исчисления и уплаты налога. Налогоплательщики представляют в налоговый орган расчет сумм налога на рекламу и уплачивают его в сроки, определяемые решением представительного органа местного самоуправления.

Кроме того, письмом ГНС РФ "О применении действующего законодательства по местным налогам, сборам, пошлине и неналоговым платежам" от 03.02.93 № ВЗ-6-04/62 разъясняется, что уплату налога на рекламу, размещаемую в средствах массовой информации, можно проводить путем включения суммы налога отдельной строкой в счет-фактуру, выставляемую за услугу. В этом случае средства массовой информации выступают в качестве налогового агента: они исчисляют, удерживают налог и перечисляют его в местный бюджет в установленные сроки.

Рекламодатели продукции, работ, услуг расходы на уплату налога на рекламу относят на финансовые результаты своей деятельности.

Без предъявления документа об уплате налога на рекламу ее размещение на рекламных носителях не допускается.

Лекция 41, Налог на наследование и дарение

До введения в действие главы "Налог на наследование и дарение" раздела X "Местные налоги и сборы" части второй НК РФ данный налог взимается в соответствии с положениями Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91 No 2118-1 (с измен, на 24.07.2002) и Закона Российской Федерации *О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" от 12.12.91 № 2020-1 (с измен, на 30.12.2001).

В соответствии с законодательством ***плательщиками налога*** являются физические лица, которые принимают имущество, переходящее в их собственность в порядке наследования или дарения[54].

Объектами налогообложения являются 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 из таких изделий; паенакопления в жилищно-строительных, гаражно-строительных и дачно-строительных кооперативах; суммы, находящиеся во вкладах в учреждениях банков и других кредитных учреждениях; средства на именных приватизационных счетах физических лиц, стоимость имущественных и земельных долей (паев), валютные ценности и ценные бумаги в их стоимостном выражении.

[54] Об учете плательщиков налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения см. Временные методические рекомендации, сообщенные письмом Госналогслужбы РФ от 25 декабря 1995 года № ВН-6-03/659.

Законодательством предусмотрены различные *ставки налога* для имущества, переходящего физическим лицам в порядке наследования и переходящего физическим лицам в порядке дарения.

Налог с имущества, переходящего физическим лицам в порядке *наследования,* исчисляется по следующим ставкам:

- при наследовании имущества стоимостью от 850-кратного до 1700-кратного установленного законом размера ММОТ:
  - наследникам первой очереди - 5% от стоимости имущества, превышающей 850-кратный установленный законом размера ММОТ;
  - наследникам второй очереди - 10% от стоимости имущества, превышающей 850-кратный установленный законом размер ММОТ;
  - другим наследникам - 20% от стоимости имущества, превышающей 850-кратный установленный законом размер ММОТ;

%/ при наследовании имущества стоимостью от 1701-кратного до 2550-кратного установленного законом размера ММОТ:
  - наследникам первой очереди - 42,5-кратного установленного законом размера ММОТ + 10% от стоимости имущества, превышающей 1700-кратный установленный законом размер ММОТ;
  - наследникам второй очереди - 85-кратного установленного законом размера ММОТ + 20% от стоимости имущества, превышающей 1700-кратный установленный законом размер ММОТ;
  - другим наследникам - 170-кратного установленного законом размера ММОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 1700-кратный установленный законом размер ММОТ;

- при наследовании имущества стоимостью свыше 2550-кратного установленного законом размера ММОТ:
  - наследникам первой очереди - 127,5-кратного установленного законом размера ММОТ + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550-кратный установленный законом размер ММОТ;
  - наследникам второй очереди - 255-кратного установленного законом размера ММОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 2550-кратный установленный законом размер ММОТ;
  - другим наследникам - 425-кратного установленного законом размера ММОТ + 40% от стоимости имущества, превышающей 2550-кратный установленный законом размер ММОТ.

Налог с имущества, переходящего физическим лицам в порядке *дарения,* исчисляется по следующим ставкам:

- при стоимости имущества, переходящего в порядке дарения, от 80-кратного до 850-кратного установленного законом размера ММОТ:
  - детям, родителям - 3% от стоимости имущества, превышающей 80-кратный установленный законом размер ММОТ;

- другим физическим лицам - 10% от стоимости имущества, превышающей 80-кратный установленный законом размер ММОТ;

i/ при стоимости имущества, переходящего в порядке дарения, от 851-кратного до 1700-кратного установленного законом размера ММОТ:

- детям, родителям - 23,1-кратного установленного законом размера ММОТ + 7% от стоимости имущества, превышающей 850-кратный установленный законом размер ММОТ;
- другим физическим лицам - 77-кратного установленного законом размера ММОТ + 20% от стоимости имущества, превышающей 850-кратный установленный законом размер ММОТ;

|/ при стоимости имущества, переходящего в порядке дарения, от 1701-кратного до 2550-кратного установленного законом размера **ММОТ:**

- детям, родителям - 82,6-кратного установленного законом размера ММОТ + 11% от стоимости имущества, превышающей 1700-кратный установленный законом размер ММОТ;
- другим физическим лицам - 247-кратного установленного законом размера ММОТ + 30% от стоимости имущества, превышающей 1700-кратный установленный законом размер ММОТ;

$/ при стоимости имущества, переходящего в порядке дарения, свыше 2550-кратного установленного законом размера ММОТ:

- детям, родителям - 176,1-кратного установленного законом размера ММОТ + 15% от стоимости имущества, превышающей 2550-кратный установленный законом размер ММОТ;
- другим физическим лицам - 502-кратного установленного законом размера ММОТ + 40% от стоимости имущества, превышающей 2550-кратный установленный законом размер ММОТ.

Налоговые льготы. **В** соответствии с законодательством от налогообложения по данному налогу *освобождаются:*

- имущество, переходящее в порядке наследования супругу, пережившему другого супруга, или в порядке дарения от одного супруга другому;

%/ жилые дома (квартиры) и паенакопления в жилищно-строительных 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 Российской Федерации в связи с выполнением ими государственных или общественных обязанностей или в связи с выполнением долга гражданина СССР и Российской Федерации по спасению человеческой жизни, охране государственной собственности и правопорядка;
- жилые дома и транспортные средства, переходящие в порядке наследования инвалидам I и II групп;

t/ транспортные средства, переходящие в порядке наследования членам семей военнослужащих, потерявших кормильца. Потерявшими кормильца считаются члены семьи умершего (погибшего) военнослужащего, имеющие право на получение пенсии по случаю потери кормильца.

Порядок исчисления и уплаты налога. Налог взимается при условии выдачи нотариусами, должностными лицами, уполномоченными совершать нотариальные действия, свидетельства о праве на наследство или удостоверения ими договоров дарения в случаях, если общая стоимость переходящего в собственность физического лица имущества на день открытия наследства или удостоверения договора дарения превышает соответственно 850-кратный и 80-кратный установленный законом размер минимальной месячной оплаты труда (ММОТ).

Оценка жилого дома (квартиры), дачи и садового домика, переходящих в собственность физического лица в порядке наследования или дарения, производится органами коммунального хозяйства или страховыми организациями. Оценка транспортных средств производится страховыми и другими организациями, которым предоставлено право осуществлять эти действия. Оценка другого имущества производится экспертами.

Нотариусы, а также должностные лица, уполномоченные совершать нотариальные действия, обязаны в 15-дневный срок (с момента выдачи свидетельства или удостоверения договора) направить в налоговый орган по месту их нахождения справку о стоимости имущества, переходящего в собственность граждан, необходимую для исчисления налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

На основании полученных от нотариусов документов налоговыми органами осуществляется исчисление налога и направляется налогоплательщикам уведомление об уплате налога.

Лекция 42* Регистрационный сбор с физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность

В соответствии с положениями Закона Российской Федерации "О регистрационном сборе с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и порядке их регистрации" от 07.12.91 № 2000-1 в качестве ***плательщиков сбора*** выступают физические лица, изъявившие желание заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица - в качестве индивидуальных предпринимателей.

Предельный размер ***ставки*** регистрационного сбора, который не должен превышать установленного законом МРОТ, а также категории плательщиков, которым предоставляются льготы, определяются норматив-

ным правовым актом представительного органа местного самоуправления. Законодательство допускает установление конкретного размера ставки сбора для отдельных плательщиков в пределах размера, установленного органом местного самоуправления при рассмотрении заявления о регистрации.

Сумма сбора зачисляется в бюджет муниципального образования по месту регистрации индивидуального предпринимателя.

При лишении лица статуса индивидуального предпринимателя (добровольном либо принудительном) уплаченный регистрационный сбор плательщику не возвращается. При выдаче свидетельства физическому лицу - участнику полного товарищества регистрационный сбор не взимается.

Лекция 43. Курортный сбор

Правовой основой уплаты курортного сбора являются, среди прочих, Закон Российской Федерации "О курортном сборе с физических лиц" от 12.12.91 № 2018-1 и соответствующий нормативный правовой акт представительного органа местного самоуправления.

В качестве ***плательщиков сбора*** выступают физические лица, прибывающие в курортные местности, перечень которых устанавливается постановлением Правительства РФ.

Предельный размер ***ставки*** курортного сбора не может превышать 5% от установленного законом МРОТ.

Курортный сбор уплачивается плательщиками по месту их временного проживания. Поэтому в качестве налоговых агентов, исчисляющих, удерживающих и перечисляющих курортный сбор в местный бюджет при наличии соответствующего решения органов местного самоуправления, могут выступать принимающие курортников санаторно-курортные учреждения, базы отдыха, частные мини-гостиницы. В этом случае курортный сбор взимается при регистрации прибывших.

При перемене плательщиком места проживания в пределах курортной местности сбор повторно не взимается.

Лица, останавливающиеся в домах (квартирах) граждан без направления квартирно-посреднических организаций, а также лица, проживающие в палатках, автомашинах и т. д., то есть так называемые туристы-"дикари", самостоятельно уплачивают курортный сбор в бюджет путем перечисления денежных средств через банковские учреждения.

Лица, прибывшие в курортную местность, уплачивают сбор не позднее чем **в** 3-дневный срок со дня прибытия.

Курортный сбор взимается по квитанциям установленного образца.

От уплаты курортного сбора освобождаются:

i/ дети до 16 лет;

- инвалиды и сопровождающие их лица;

у? лица, прибывшие по путевкам и курсовкам в санатории, дома отдыха, пансионаты, включая городки и базы отдыха;

%/ лица, прибывшие в курортные местности в служебную командировку, на учебу и постоянное местожительство;

- лица, следующие по плановым туристским маршрутам туристско-экскурсионных предприятий и организаций, а также совершающие путешествия по маршрутным книжкам;

- мужчины в возрасте 60 лет и старше, женщины в возрасте 55 лет и старше;

%/ дети, приезжающие к родителям указанного возраста.

В настоящее время фискальная эффективность курортного сбора весьма условна, так как с развитием неорганизованного ("дикого" туризма) уклонение от его уплаты приобрело массовый характер.

Мекцтя 44* Сбор за право торговли

Сбор за право торговли устанавливается в соответствии с подп. "е" п. 1 ст. 21 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27.12.91 № 2118-1 (с измен, на 24.07.2002) и вводится на территорий соответствующего муниципального образования нормативным правовым актом представительного органа местного самоуправления. В соответствии с примерным Положением о сборе за право торговли, доведенным письмом Комиссии Совета республик ВС РФ по бюджету, планам, налогам и ценам от 04.06.92 № 5-1/693, Минфина РФ от 04.06.92 № 4-5-20, Госналогслужбы РФ от 04.06.92 № ИЛ-6-04/176 (в ред. письма Комиссии Совета республик ВС РФ от 01.06.93 № 5-1/756, Минфина РФ от 31.05.93 № 4-5-9, Госналогслужбы РФ от 31.05.93 № ВГ-6-04/189), ***плательщиками сбора*** являются организации, а также физические лица (индивидуальные предприниматели), осуществляющие торговлю товарами и изделиями как через постоянные торговые точки (например, магазины, столовые, кафе, киоски и др.), так и в порядке свободной торговли с рук, выносных лотков, открытых прилавков и автомашин в местах, отводимых для такой торговли органами местного самоуправления.

В качестве ***объекта налогообложения*** выступает получение права на торговлю.

Конкретные ***ставки сбора*** за право торговли устанавливаются актом представительного органа местного самоуправления при принятии решения

о его введении и, как правило, ставятся в зависимость от места расположения торговой точки, объема реализации и вида товара и т. д. Местные представительные органы власти могут устанавливать сбор за право торговли и вне зависимости от места торговли.

Сбор уплачивают путем:

- приобретения *патента* на право торговли, где указываются период, на который он выдается, группы предназначенных для продажи товаров и места торговли (торговые точки);

$/ приобретения *разовых талонов* по месту торговли на право торговли с временных торговых точек в отводимых для этих целей местах, определенных органами местного самоуправления. Как правило, реализация указанных талонов производится администрацией рынка. Разовый талон может быть реализован на любое число дней торговли;

%/ использования *кассовых некое* (при наличии кассовых аппаратов) в местах массовой торговли (ярмарки, рынки). Кассовые чеки действительны только на указанный в них день торговли.

Средства от сбора за право торговли зачисляются в местный бюджет по месту осуществления торговой деятельности.

Местные органы представительной власти могут устанавливать для отдельных категорий плательщиков льготы по уплате рассматриваемого сбора.

Лекция 45. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог - ЕСелН) установлена в соответствии с положениями части первой НК РФ и главы 26_1 части второй НК РФ. Напомним, что в 2001 г. часть вторая НК РФ была дополнена разделом VIII.I "Специальные налоговые режимы", в который и входит гл. 26__1. Указанный раздел вступил в силу с 1 января 2002 года.

ЕСелН вводится в действие на территории конкретного субъекта РФ законом соответствующего субъекта РФ об этом налоге.

Организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, переводятся на уплату налога:

- независимо от численности работников;
- при условии, что за предшествующий календарный год доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной ими

на сельскохозяйственных угодьях (объектах налогообложения в соответствии со ст. 346_3 Кодекса), в том числе от реализации продуктов ее переработки, в общей выручке этих сельхозтоваропроизводителей от реализации товаров (работ, услуг) составила не менее 70%.

Уплата налога сельхозтоваропроизводителями предусматривает замену для них совокупности налогов и сборов, подлежащих уплате в соответствии со статьями 13, 14 и 15 НК РФ (или соответствующими статьями Закона об основах налоговой системы), за исключением следующих налогов и сборов:

- НДС;
- акцизов;
- $/ платы за загрязнение окружающей природной среды;
- налога на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте;
- государственной пошлины;
- таможенной пошлины;
- налога на имущество физических лиц (в части жилых строений, помещений и сооружений, находящихся в собственности индивидуальных предпринимателей);
- %/ налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения;
- %/ лицензионных сборов.

Сельхозтоваропроизводители, переведенные на уплату налога:

- уплачивают также страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ о пенсионном обеспечении;
- не освобождаются от обязанностей налоговых агентов, предусмотренных НК РФ.

Неявляются сельскохозяйственными товаропроизводителями сельскохозяйственные организации индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и др.), определяемые по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов РФ в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством **РФ.**

Объектом налогообложения являются сельскохозяйственные угодья, находящиеся в собственности, во владении и (или) в пользовании.

Налоговой базой по ЕСелН признается сопоставимая по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий, являющихся объектом налогообложения. Методика определения сопоставимой по кадастровой стоимости площади сельскохозяйственных угодий устанавливается и утверждается Правительством **РФ.**

Налоговым периодом по ЕСелН является квартал.

Налоговая ставка ЕСелН устанавливается законодательными (представительными) органами субъектов РФ в рублях и копейках с одного сопоставимого по кадастровой стоимости гектара сельскохозяйственных угодий, расположенных на их территориях.

Размер налоговой ставки определяется как отношение 1/4 суммы налогов и сборов, подлежавших уплате сельхозтоваропроизводителями в бюджеты всех уровней в соответствии с общим режимом налогообложения за предшествующий календарный год, за исключением налогов и сборов, обязанность по уплате которых сохраняется при переходе на уплату налога, к сопоставимой по кадастровой стоимости площади сельскохозяйственных угодий.

В случае если сельскохозяйственные угодья, находящиеся в собственности, во владении и (или) в пользовании сельхозтоваропроизводителей, расположены на территориях нескольких субъектов РФ, которые ввели налог, при определении размера ставки налога предусмотренная сумма налогов и сборов распределяется между соответствующими субъектами РФ пропорционально площадям сельскохозяйственных угодий, расположенных на территориях этих субъектов. При этом законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе повышать (понижать) такую налоговую ставку не более чем на 25% для отдельных категорий налогоплательщиков.

Размер налоговой ставки для налогоплательщиков, у которых сумма полученного дохода за налоговый период в расчете на сопоставимый по кадастровой стоимости гектар сельскохозяйственных угодий более чем в 10 раз превышает ее кадастровую стоимость, увеличивается на 35%.

Не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения сельскохозяйственных угодий должна представляться налоговая декларация.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком как произведение налоговой ставки и налоговой базы.

Перевод на уплату налога не освобождает организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальных предпринимателей от обязанностей, установленных действующими нормативными правовыми актами РФ по представлению в налоговые органы бухгалтерской и иной отчетности по налогам и сборам.

Порядок и сроки уплаты налога. Налог уплачивается налогоплательщиком по месту нахождения сельскохозяйственных угодий в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В соответствии с положениями ст. 346_9 НК РФ суммы налога, уплачиваемые крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и индивидуальными 1фсдпринимателями, зачисляются на счета органов федерального

казначейства для их последующего распределения по следующим нормативам:

- в федеральный бюджет - 10,0% общей суммы налога;

§/ бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты - 80,0 %;

- Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 0,2%;
- территориальные фонды обязательного медицинского страхования - 3,4%;

i/ Фонд социального страхования РФ - 6,4% общей суммы налога.

Порядок распределения сумм налога, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты, устанавливается правовыми актами законодательных (представительных) органов субъектов РФ.

Лекции 46* Налоговые правоотношения и их участники

1. Понятие налоговых правоотношений

*Щ **Система** налоговых правоотношений*

3. Участники налоговых правоотношений

1* ***Налоговые правоотношения*** - это охраняемые государством общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения, которые представляют собой социально значимую связь субъектов посредством прав и обязанностей, предусмотренных нормами налогового права.

2. ***Система налоговых правоотношений*** представляет собой совокупность следующих отношений:

- властных отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ;

%/ правовых отношений, возникающих в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;

- правовых отношений, возникающих в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства;

%/ правовых отношений, возникающих в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и др.), то есть в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;

%/ правовых отношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений предусмотрены в налоговом законодательстве.

3» ***Участниками налоговых правоотношений*** являются:

|/ налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, налоговые органы (МНС РФ), финансовые органы (Минфин России), таможенные органы (ГТК РФ), органы налоговой полиции (ФСНП России), сборщики налогов и сборов (например, по земельному налогу - органы местного самоуправления в сельской местности), органы внебюджетных фондов (это основные участники налоговых правоотношений);

- органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физических лиц, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы); органы опеки и попечительства, социальные учреждения; процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели), и кредитные организации (банки).

Под ***налогоплательщиками*** и ***плательщиками сборов*** понимаются организации и физические лица, на которых в соответствии с положениями налогового законодательства возложена обязанность уплачивать соответственно налоги или сборы.

Легальное юридическое определение этих понятий содержится в ст. 19 НК РФ. При этом под *налогоплательщиками и плательщиками сборов - организациями* понимаются:

- российские организации, то есть юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ;
- иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств; международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Под *налогоплательщиками и плательщиками сборов - физическими лицами* понимаются:

- граждане РФ;

%/ иностранные граждане;

s/ лица без гражданства.

Мещцтш 47* Обязанность по уплате налогов и сборов и ее исполнение

1. Содержание обязанности по уплате налогов
\ \ *и сборов* . ' : '\~*- т :" : ' т] | т • г] 1 ;
2. Важнейшие критерии обязательности налога (сбора). Обязательные элементы налогообложения и сборов **Pj**
5. Дополнительные (факультативные) элементы юридического состава налога
4. Понятия "налоговая обязанность"и "налоговая обязанность налогоплательщика или
; ***плательщика сбора"***
5. Возникновение у изменение и прекращение
П ***обязанности по уплате налога (сбора). Объект налогообложения, его основные виды***

1. Уплата налогов (сборов) является конституционной обязанностью лиц, выступающих в налоговых прароотношениях в качестве налогоплательщиков или плательщиков сборов. В ст. 57 Конституции РФ, в частности, говорится: "Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы".

Содержание обязанности по уплате налогов и сборов **заключается в наличии** у налогоплательщика (плательщика сбора) правовой обязанности уплатить законно установленный, правильно исчисленный, в определенном размере, с соблюдением установленного порядка и срока налог или сбор.

2» Не всякий налог (сбор), установленный и введенный на той или иной территории по выраженной в соответствующем акте воле государства или территориально-административного образования (например, субъекта РФ или муниципалитета), порождает возникновение у указанных в нем в качестве налогоплательщиков лиц обязанность уплатить такой налог (сбор).

Важнейшим критерием выступает ***законность установления*** нового налога или сбора. Еще в 1997 г. КС РФ отметил, что "налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т. е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства"[55].

Конституционный принцип уплаты только законно установленных налогов (он же - основной принцип налогового права - законности и определенности налогового обязательства) развивается:

- в п. 1 ст. 17 НК РФ, где перечислены элементы налогообложения, при определении которых в совокупности налог может считаться установленным законодателем;

[55] Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 года № 16-П "По делу о проверке конституционности статьи 11 прим 1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О государственной границе Российской Федерации" в ред. от 19 июня 1997 года" // СЗ РФ. 1997, № 46. Ст. 5339.

- в п. 6 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым "при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения", а также "ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом Российской Федерации признаками налогов и сборов, не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом Российской Федерации".

Налог считается ***установленным*** только при наличии юридического факта определенности налоговой обязанности, то есть когда в совокупности определены налогоплательщики и следующие ***обязательные элементы налогообложения:***

- объект налогообложения;

*/ налоговая база;

*/ налоговый период;

- налоговая ставка;

%/ порядок исчисления налога;

- порядок и сроки уплаты налога.

При установлении ***сборов*** в качестве ***обязательных элементов*** должны быть определены:

- плательщики сборов;

%/ объект обложения;

%/ облагаемая сбором база;

t/ ставка сбора.

Таким образом, если законодатель не установил или не определил хотя бы один из перечисленных обязательных элементов налогообложения, налог не должен считаться установленным, и обязанность по его уплате не возникает.

3. Помимо вышеперечисленных *существенных* (или *обязательных)* элементов налогообложения существуют и ***дополнительные*** (или ***факультативные)*** элементы юридического состава налога. Так, **в** необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться ***налоговые льготы*** и *основания* для их использования налогоплательщиком.

4» Исполнение налоговой обязанности обеспечивается силой государственного принуждения, осуществляемого налоговыми органами, а в необходимых случаях - и органами налоговой полиции. За неисполнение рассматриваемой обязанности налогоплательщик несет ответственность, вплоть до уголовной. С учетом системообразующего характера и значения обязанности налогоплательщиков (или плательщиков сборов) *уча-*

ствовать в расходах государства отдельные авторы кратко именуют обязанность по уплате налога (сбора) общим термином ***"налоговая обязанность".*** Это узкий подход к определению понятия *"налоговая обязанность налогоплательщика или плательщика сбора".*

Поэтому следует помнить, что рассматриваемая обязанность является главной, конституционной, но *не единственной* налоговой обязанностью налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Иные обязанности указанных лиц, предусмотренные, в частности, нормами ст. 23 НК РФ, также являются налоговыми по своей сути, так как проистекают из налоговых правоотношений и установлены действующим налоговым законодательством. К ним, например, относятся:

- обязанность встать на учет в налоговых органах, если такое требование содержится в НК РФ;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" **и** т. д.

Эти обязанности носят по отношению к основной конституционной обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов - обязанности по уплате налогов (сборов) - производный и обеспечительный характер. Поэтому понятие ***"налоговая обязанность налогоплательщика или плательщика сбора"*** включает в себя как обязанность по уплате налогов (сборов), так и иные обязанности участников налоговых правоотношений, установленные налоговым законодательством.

5. Обязанность по уплате налога (сбора) *возникает, изменяется* и *прекращается* при наличии определенных оснований, которые устанавливаются НК РФ. Исполнение обязанности по уплате налога (сбора) может осуществляться *добровольно* и *принудительно.*

Обязанность по уплате конкретного налога (сбора) ***возникает*** у налогоплательщика и плательщика сбора с момента появления у него ***объекта налогообложения,*** которым могут являться: имущество, операции по реализации товаров (работ, услуг), стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), прибыль, доход либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога (п. 1 ст. 38 части первой НК РФ). При этом:

- *стоимостная характеристика* объекта налогообложения означает, что он может выражаться в денежной сумме;

$/ *количественная* - характеризует объект налогообложения количеством вещей, объединенных определенным родовым признаком (например, послевоенный налог на плодовые деревья на приусадебных участках, взимавшийся в зависимости от количества таких деревьев);

- *физическая* - используется, к примеру, при установлении и взимании транспортного налога, когда за основу расчета подлежащего уплате налога берется мощность двигателя транспортного средства, исчисляемая в лошадиных силах, либо объем двигателя, исчисляемый в кубических сантиметрах.

Подосновными***видамиобъектовналогообложения***понимаются:

- имущество;
- деятельность налогоплательщика по реализации товаров, работ, услуг;

(/ экономические результаты такой деятельности, в частности: прибыль, доход;

- иные объекты.

Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения. Объекты федеральных, региональных и местных налогов определяются исключительно федеральным законодателем. Это одна из гарантий недопущения многократного налогообложения, когда один и тот же объект облагается несколькими налогами одновременно.

Приостановление обязанности по уплате налогов и сборов осуществляется в отношении налогоплательщиков - физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а принадлежащих им денежных средств - недостаточными для исполнения указанной обязанности. Обязанность по уплате налогов приостанавливается по решению налогового органа. При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения (п. 3 ст. 51 НК РФ).

Обязанность по уплате налога (сбора) ***прекращается*** при наступлении хотя бы одного из нижеуказанных юридических фактов:

%/ *уплаты налога (сбора)* - своевременного **и** в полном объеме исполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора) своей налоговой обязанности путем перечисления исчисленной в установленном порядке суммы налога в соответствующий бюджет;

%/ *смерти налогоплательщика или признания его умершим* в порядке, установленном гражданским законодательством (исключение из данного общего правила: задолженность по имущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества);

ликвидации организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) за счет оставшихся денежных средств, в том числе полученных от реализации ее имущества;

наступления иных обстоятельств, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора (л. 3 ст. 44 НК РФ):

- удержание суммы налога (сбора) налоговым агентом (ст. 24 НК РФ);
- уплата налога за налогоплательщика поручителем (ст. 74 НК РФ);
- взыскание налога (сбора) налоговым органом в бесспорном порядке денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии достаточных денежных средств на счете (ст. 46 НК РФ);
- погашение налоговой обязанности посредством обращения налоговым органом (в отношении налогоплательщиков-организаций или налогового агента - организации) или судом (в отношении физического лица) взыскания на имущество налогоплательщика (статьи 47 и 48 НК РФ);
- исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) реорганизованного юридического лица его правопреемником (ст. 50 НК РФ);
- исполнение обязанности по уплате налогов и сборов за физическое лицо, признанное судом безвестно отсутствующим лицом, упёлномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом налогоплательщика (ст. 51 НК РФ);
- списание безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ);
- погашение налоговой обязанности по заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа (в спорных случаях - по решению суда) с помощью зачета соответствующей суммы по другому излишне уплаченному или излишне взысканному налогу (п. 5 ст. 78, ст. 79 НК РФ).

Если иное не предусмотрено налоговым законодательством, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Уплата налога за третье лицо (друга, мужа, сослуживца или тещу) не допускается. Естественно, обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный налоговым законодательством (не возбраняется и досрочная уплата налога).

Лекция 48. Порядок исчисления налогов (сборов)

h Исчисление налогового обязательства налогоплательщиком самостоятельно, Налоговым агентом и налоговыми органами

Налоговая база, два метода ее учета

Налоговые ставки, их виды

,4» \ Итоговые льготы, их виды

5. Налоговый период

\% По общему правилу, ***налогоплательщик исчисляет*** *размер (сумму) своего налогового обязательства* ***самостоятельно*** (например, налога с продаж, акцизов, налога на прибыль организаций).

Однако в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, обязанность по исчислению подлежащей уплате суммы налога может быть возложена на налогового агента или на налоговые органы:

- возложение данной обязанности на ***налогового агента*** применяется по налогу на доходы физических лиц в отношении исчисления сумм налога с выплат работодателей в пользу наемных работников. Результаты исчисления суммы налога служат основанием для ее удержания у налогоплательщика и перечисления в соответствующий бюджет. Ответственность за неправильное и несвоевременное исчисление, неперечисление суммы налога впоследствии ложится не на налогоплательщика, а на налогового агента;
- в случае когда исчисление налога осуществляется ***налоговыми органами*** не позднее 30 дней до наступления срока платежа, налоговый орган направляет налогоплательщику *налоговое уведомление* (уведомление об уплате налога), где указываются: размер налога, расчетная налоговая база, а также срок уплаты налога. В случае если налоговый орган не исполнит надлежащим образом обязанность по направлению налогоплательщику налогового уведомления, налогоплательщик в силу нормы п. 4 ст. 57 НК РФ не может быть подвергнут не только налоговым санкциям, но и начислению пени. Однако обязанность заплатить налог сохраняется в течение срока исковой давности.

2. Исчисление суммы подлежащего уплате налога осуществляется исходя из налоговой базы, налоговых ставок и налоговых льгот.

В соответствии со ст. 53 **НК РФ** под ***налоговой базой*** понимается стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. В соответствии с Кодексом налоговые базы федеральных, региональных и местных налогов и порядок их определения устанавливаются на федеральном уровне (ст. 53 НК РФ).

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных бухгалтерского учета и (или)

на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Остальные *налогоплательщики - физические* лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

Выделяют *два метода учета налоговой базы:* кассовый метод и накопительный метод:

- ***кассовый метод*** (или ***метод присвоения)*** учитывает только те суммы (имущество), которые присвоены налогоплательщиком в определенной юридической форме (например, получены в кассе наличными, переданы в собственность посредством оформления определенных документов и т. п.). В соответствии с этим методом, например, прирост стоимости имущества не является доходом до того момента, пока этот прирост тем или иным образом не объективирован: проценты по вкладу в банке получены, акции проданы по цене большей, чем цена их приобретения, и др.;

$/ при втором методе - ***накопительном*** (или ***методе чистого дохода)*** - важен момент возникновения имущественных прав и обязательств. Так, *доходом* признаются все суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика в конкретном налоговом периоде вне зависимости от того, получены ли они в действительности. Для определения произведенных затрат подсчитывается сумма имущественных обязательств, возникших в отчетном периоде независимо от фактических выплат.

В настоящее время в законодательстве РФ о налогах и сборах используются разные методы учета:

%/ при налогообложении имущества, переходящего в порядке наследования, используется накопительный метод: имущество оценивается по стоимости на момент *открытия* наследства, а не на момент его *принятия;*

%/ по налогу на доходы физических лиц используется кассовый метод: доходом признается фактически полученный доход в определенной юридической форме.

3* В соответствии со ст. 53 НК **РФ** ***налоговая ставка*** - это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Можно выделить различные *виды ставок,* например, твердые, процентные (адвалорные), комбинированные:

- *твердые* ставки - это фиксированный размер налога за каждую единицу налогообложения (например, за единицу подакцизной продукции);

%/ *процентные (адвалорные)* ставки - ставки, начисляемые в процентах к облагаемой сумме (характерны для налогообложения прибыли и дохода).

В случаях, порядке и в пределах, определяемых НК РФ, ставки федеральных налогов могут устанавливаться Правительством РФ. Ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

4* ***Льготами по налогам и сборам*** являются преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Предоставление налоговых льгот является одной из форм проведения налоговой политики государства, поскольку они реализуют регулятивно-стимулирующую и отчасти социальную функции налогообложения. Экономическим проявлением института предоставления налоговой льготы выступает полное или частичное освобождение каких-либо категорий лиц от уплаты того или иного налога.

Выделяют следующие ***виды налоговых льгот:***

- налоговые вычеты (в законодательстве зарубежных стран их также именуют "налоговыми скидками") и освобождения от налогообложения (в зарубежных странах их также именуют "налоговыми изъятиями и преференциями");

%/ изменение срока уплаты налога;

- снижение ставки налога.

5* *Налогоплательщики-организации* исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. ***Налоговый период*** - это срок, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. НК РФ в ст. 55 определяет налоговый период как "календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате".

Налоговый период может состоять из одного или нескольких *отчетных* периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. По окончании отчетного периода могут подводиться промежуточные итоги, составляться отчетность с представлением ее в налоговый орган. В некоторых случаях по отдельным налогам налоговый и отчетный периоды могут не совпадать.

При обнаружении *ошибок (искажений)* в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в теку-

щем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России и МНС **РФ.** Остальные *налогоплательщики - физические лица* исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

Лекция 49* Порядок уплаты налогов (сборов)

1. ***Уплата налогов в безналичной и наличной формах, разовой оплатой и по частям***
2. ***Три основных методологических способа уплаты\ налога*** . . . . . .
3. *Сроки* ***уплаты налога, недоимка*** \j"\ i LIJZ
4. ***Понятия уплаченного и неуплаченного налога***
5. ***Надлежащая валюта налогового платежа***
6. ***Уплата налогов и сборов в соответствующий бюджет***

Ь Налоги (сборы) уплачиваются в наличной или безналичной форме:

*/ уплата в ***безналичной*** форме производится путем подачи платежного поручения перечислить сумму налога с банковского счета налогоплательщика. Порядок оформления налогоплательщиками платежных поручений на перечисление налоговых платежей регламентирован совместным приказом Минфина РФ и МНС РФ от 29.02.2000 №№ 21н, АП-3-25/82 (с изм. на 01.10.2001);

%/ уплата в ***наличной*** форме может производиться посредством почтового перевода, через кассу сельского или поселкового органа местного самоуправления или через сборщика налогов и сборов.

Уплата налога в *неденежной* форме (например, передача государству товаров или выполнение для государственных нужд каких-либо работ) ***не*** *допускается**[6].

Уплата налога производится ***разовой*** уплатой всей суммы налога либо ***по частям*** (скажем, уплатой *авансовых платежей* в течение налогового периода, по окончании которого производится перерасчет). Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому

[56] Разъяснения по этому вопросу содержатся в совместном Письме Минфина РФ и МНС РФ от 25 августа, 8 сентября 2000 года №№ 83н, БГ-6-09/723.

налогу. Например, гл. 22 части второй НК РФ "Акцизы" предусмотрен авансовый порядок взимания акцизов в форме продажи акцизных марок либо специальных региональных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке.

Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ, региональных налогов - законами субъектов РФ, местных налогов - нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

2- В литературе выделяют *три основных методологических способа уплаты налога:*

|/ ***по декларации,*** когда налогоплательщик обязан представить в установленный срок в налоговый орган заполненную в установленном порядке налоговую декларацию, в которой указываются сведения: о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также другие юридически значимые для налогообложения сведения;

%/ ***у источника выплаты дохода.*** **В** этом случае налогоплательщик получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного бухгалтерией предприятия или предпринимателем, производящим выплату дохода (заработной платы, сумм материального поощрения и т. д.);

- ***кадастровый способ*** уплаты налога, основанный на использовании данных реестров, содержащих информацию о земле, недвижимости, недрах и пр.[7] *Кадастр* - это реестр, который устанавливает перечень типичных объектов (земель, доходов и т. п.), классифицируемых по внешним признакам, и определяет среднюю доходность объекта обложения.

3, ***Сроки уплаты налога*** устанавливаются, изменяются нормативными правовыми актами о налогах и сборах применительно к каждому из них. Как правило, срок уплаты налога соответствует моменту завершения налогового периода либо отчетного периода и определяется *календарной датой или истечением периода времени,* исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также *указанием на событие,* которое должно наступить или произойти, либо *действие,* которое должно совершиться. Например:

- уплата акциза при реализации подакцизных товаров производится за истекший налоговый период не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным месяцем;
- налог на имущество, переходящее в порядке наследования, должен быть уплачен до истечения 3-х месяцев с момента оформления принятия наследства, а государственная пошлина должна быть уплачена до подачи искового заявления в суд.

[57] **См. подр.: Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 116 - 119.**

Налогоплательщик должен уплатить налог в установленный срок или (при наличии такого желания) - досрочно. При нарушении этого правила налогоплательщиком уплачиваются пени за просрочку налогового платежа. Неуплаченная или не полностью уплаченная сумма налога в установленный срок, именуется ***недоимкой,*** наличие которой является основанием для принудительного взыскания с налогоплательщика соответствующих денежных сумм налоговым органом.

Исполнение налоговой обязанности *считается* ***своевременным*** в случае, если налогоплательщик уплатил налог до того как истек срок, установленный законодательством.

4* Налог *считается* ***уплаченным:***

- при безналичной форме уплаты - с момента предъявления налогоплательщиком в обслуживающий его банк платежного поручения на уплату соответствующего налога при условии достаточного остатка денежных средств на счете налогоплательщика;
- уплате в наличной форме - на момент внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо почтовое отделение связи;
- исчислении и удержании налога налоговым агентом - с момента удержания им налога (п. 2 ст. 45 НК РФ).

Налог не признается уплаченным в случаях:

- отзыва налогоплательщиком платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);
- возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);
- когда на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога имеются иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, а налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

5. ***Надлежащая валюта налогового платежа.*** По общему правилу, обязанность по уплате налога (сбора) исполняется в валюте РФ, которой является российский рубль. Исключение составляет обязанность по уплате налога иностранными организациями и физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами, а также в иных предусмотренных федеральными законами случаях (например, при уплате таможенных платежей), когда она исполняется и в иностранной валюте (п. 3 ст. 45 НК РФ). При этом порядок зачисления налогов и сборов, уплачиваемых в иностранной валюте, на счета по учету доходов федерального бюджета и передачи органами федерального казначейства Минфина России налоговым органам информации о таких зачисленных суммах налогов

и сборов в иностранной валюте, утвержден совместным приказом Минфина РФ и МНС РФ от 19.05.2000 №№ 52н, БГ-3-09/211.

6, Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов *в соответствующий бюджет* означает направление платежей по налогам в бюджеты РФ, субъектов РФ, местного самоуправления, а также государственных внебюджетных фондов, в зависимости от принадлежности налога тому или иному уровню системы налогов и сборов РФ.

Лекция 50« Порядок принудительного исполнения налоговой обязанности

Л *Направление требованТМуплате итога (сборц)*
2. Взыскание

1. Основанием для принудительного взыскания налоговым органом с налогоплательщика соответствующих денежных сумм является наличие недоимки по тому или иному налогу.

Принудительное исполнение налоговой обязанности начинается с направления налоговым органом налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) письменного извещения о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и набежавшей на нее пени. Такое извещение называется *"требованием об уплате налога (сбора)".* Его форма установлена приказом МНС РФ "Об утверждении форм налоговых уведомлений" от 14.10.99 № АП-3-08/326 (с измен, на 14.10.2002).

По своему содержанию различают требования об уплате:

t/ недоимки по налогу (сбору) и пени, направляемые налогоплательщику после его пропуска срока для уплаты налога, если в данном случае исключается применение налоговых санкций;

• недоимки по налогу (сбору) и пени, а также налоговых санкций вследствие виновного пропуска срока уплаты налога (п. 3 ст. 101 НК РФ);

i/ одних налоговых санкций, в случае отсутствия у налогоплательщика недоимки по налогам и задолженности по пеням (статьи 116, 117, 118, 120 НК РФ и др.);

• задолженности по налогу, пени и процентов (п. 8 ст. 68 НК РФ).

Кроме того, требования подразделяются по формальным критериям, например, в зависимости от причины (или основания) направления налогоплательщику соответствующего требования:

• пропуск срока уплаты налога вследствие игнорирования налогоплательщиком налогового уведомления об уплате налога;

*/ прекращение действия отсрочки (рассрочки), а также налогового кредита или инвестиционного налогового кредита по любому из оснований, за

исключением досрочного погашения налогоплательщиком всей отсроченной суммы фискального платежа с причитающимися процентами[3]*.

Срокнаправлениятребования:

- требование об уплате налога (сбора) направляется не позднее 3-х месяцев после наступления срока уплаты налога;
- требование об уплате налога (сбора) и пеней направляется в 10-дневный срок со дня вынесеш*я решения налогового органа по результатам налоговой проверки.

Требование об уплате налога или сбора вручается налоговым органом налогоплательщику (законному или уполномоченному представителю) *г* организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования по месту учета этого налогоплательщика (статьи 69 - 70 НК РФ).

2, В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогоплательщиком требования об уплате налога (сбора), пени налоговыми органами применяются меры принудительного исполнения налоговой обязанности, к каковым относится *взыскание.* Оно может быть обращено:

%/ на денежные средства, находящиеся на счетах налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в кредитных организациях;

•* имущество налогоплательщика;

- права (требования) по неисполненным денежным обязательствам (дебиторскую задолженность).

Недоимка, числящаяся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, взыскание которой оказалось невозможным в силу причин экономического, социального или юридического характера, признается *безнадежной* и списывается (ст. 59 НК РФ).

По общему правилу, взыскание налога с организации производится в *бесспорном порядке* за *исключением* случаев, когда обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом:

*/ юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;

- юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Что касается физических лиц, то согласно норме ч. 1 ст. 35 Конституции РФ и правовой позиции Конституционного Суда РФ о том, что "никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда", взыскание неуплаченного налога с *физического лица* производится *только в судебном порядке.*

[58] См. подр.: Научно-практический постатейный комментарий К Части первой Налогового кодекса. М.: Городец, 2000. С. 380 - 381.

Лекция 51. Меры принудительного исполнения налоговой обязанности

L Обращение взыскания в отношении денежных средств организации (налогоплательщика, плательщика сборов) налогового агента) на счетах в банках

2. Обращение взыскания на иное имущество

3. Обращение взыскания на имущество налогоплательщиков (плательщиков сбора), говых агентов - физических лиц (в том числе индивидуальных предпринимателей)

1ч ***Обращение взыскания в отношении денежных средств организации (налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента) на счетах в банках.*** Оно производится по решению налогового органа в случае, если налогоплательщик не исполнил требование по уплате налога в срок, указанный в требовании. Решение о взыскании:

- принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога;
- принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика или налогового агента причитающейся к уплате суммы налога;
- доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) в срок не позднее 5 дней после вынесения.

Взыскание налога производится путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, *инкассового поручения (распоряжения)* на списание и перечисление с них в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств. Инкассовое поручение:

- содержит указание на те счета налогоплательщика или налогового агента, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению;
- исполняется банком в обязательном порядке и очередности, установленной гражданским законодательством, но не позднее одного операционного дня, следующего за днем его получения, если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее 2-х операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, поскольку это не нарушает порядка очередности платежей, установленных гражданским законодательством;
- при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента в день получения банком распо-

ряжения налогового органа на перечисление налога исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня со дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее 2-х операционных дней со дня, следующего за днем каждого такого поступления на валютные счета.

Взыскание налога может производиться с *рублевых расчетных (текущих)* и с *валютных* счетов. Взыскание *не производится* с ссудных и бюджетных счетов, депозитного счета, если не истек срок действия депозитного договора, а также с валютного депозитного счета (ст. 46 НК РФ).

Для обеспечения исполнения решения о взыскании налога и сбора налоговый орган наделен полномочиями приостанавливать операции по счетам в банках.

2, Н&тюговые органы вправе взыскать налог, пеню с ***иного имущества налогоплательщика-организации (плательщика сбора), налогового агента - организации*** в том случае, если денежные средства на счетах отсутствуют или их недостаточно либо отсутствует информация о самих счетах. Взыскание производится в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых уже произведено взыскание со счетов в банках. *Не может быть обращено взыскание* на имущество, не принадлежащее недоимщику, хотя бы и находящееся в его владении (например, арендованное или принятое на хранение имущество).

Налоговый орган принимает решение о взыскании налога за счет имущества и на его основании издает постановление, которое направляется в течение 3-х дней с момента вынесения решения судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, который предусмотрен Федеральным законом "Об исполнительном производстве" от 21.07.97 № 119-ФЗ (с измен, на 30.07.2001), но с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ. В случае если налоговый орган пропустит предусмотренный срок, постановление о взыскании налога за счет имущества не может выноситься. Тогда .налоговый орган должен взыскивать недоимку и пеню в судебном порядке.

Судебным приставом-исполнителем должны быть совершены соответствующие исполнительные действия в 2-месячный срок со дня поступления к нему указанного постановления.

Как правило, взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации производится последовательно в отношении следующих видов имущества:

- наличных денежных средств;
- имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности, ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

*/ готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

%f сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

t/ имущества, переданного по договору Bq, владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

i/ иного имущества налогоплательщика, например, права (требования), принадлежащие организации-недоимщику как кредитору по неисполненным денежным обязательствам третьих лиц по оплате фактически поставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг. При этом имущественные права признаются имуществом в соответствии с гражданским законодательством. Права (требования), принадлежащие кредитору, могут перейти к другому лицу на основании закона (ст. 382 ГК РФ). Такое взыскание осуществляется судебными приставами-исполни-
/ телями посредством ареста дебиторской задолженности.

Обязанность по уплате налога ***считается исполненной*** с момента реализации имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации и погашения имеющейся у них недоимки за счет вырученных сумм. В соответствии с п. 6 ст. 47 НК РФ должностные лица налоговых органов не имеют права "разжиться" этим реализуемым имуществом. В отношении них НК РФ предусмотрен запрет на приобретение вышеуказанного реализуемого имущества.

3. ***Обращение взыскания на имущество налогоплательщиков, плательщиков сбора, налоговых агентов - физических лиц (в том числе индивидуальных предпринимателей)*** производится в отношении неуплаченного или уплаченного не полностью в установленный срок налога, сбора, а также пени, в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога. Для этого налоговый орган должен обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет этого налогоплательщика. Данное действие должно быть выполнено в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

В зависимости от статуса лица, в отношении которого подается иск, налоговый орган должен обращаться в суд *общей юрисдикции* (в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями) либо в *арбитражный* суд (в отношении индивидуальных предпринимателей).

К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущества ответчика может прилагаться *ходатайство налогового органа о наложении арес-*

та на имущество указанного лица в порядке *обеспечения* искового требования. Взыскание должно производиться последовательно в отношении:

§/ денежных средств на счетах в кредитных организациях;

• наличных денежных средств;

i/ имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности: ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

f/ готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

• сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;

*/ имущества, переданного по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

• другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством (перечень такого имущества содержится в Приложении № 1 к ГПК РСФСР, с измен, на 25.07.2002).

Взыскание налога на основании вступившего в законную силу решения суда производится в порядке исполнительного производства. Обязанность физического лица по уплате налога в данном случае считается исполненной с момента реализации соответствующей доли его имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм. Как и в случае с имуществом организаций, должностные лица налоговых и таможенных органов не имеют право приобретать имущество налогоплательщиков, реализуемое в порядке исполнения решения суда о взыскании налога за счет имущества.

Лекция 52, Налоговый контроль

/. Понятие налогового контроля

2. Органы налогового контроля в РФ Федеральная служба налоговой полиции России (ФСНП России)*

3. Взаимодействие органов налогового контроля

4. Цели, формы, мероприятия налогового контроля

5. Методы налогового контроля

1. ***Налоговый контроль*** представляет собой систему действий налоговых и иных государственных органов по надзору за выполнением фискально обязанными лицами (в первую очередь налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, кредитными организациями) норм налогового законодательства, являющуюся одним из этапов налогообложения. В широком смысле налоговый контроль направлен на обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды).

2. В соответствии с законодательством налоговый контроль в РФ осуществляют следующие ***органы:***

%/ налоговые органы;

%/ таможенные органы;

%/ органы государственных внебюджетных фондов.

В соответствии со ст. 82 НК РФ должностные лица таможенных органов и органов государственных внебюджетных фондов наделены контрольными полномочиями в сфере налогообложения в пределах своей компетенции:

%/ *таможенные органы* - за полнотой и своевременностью уплаты налогов, взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу РФ;

• органы *государственных внебюджетных фондов* - за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, поступающих в соответствующие государственные внебюджетные фонды.

Отдельно следует сказать о роли ***Федеральной службы налоговой полиции России (ФСНПРоссии),*** которая не относится к органам, непосредственно осуществляющим налоговый контроль, **и** исполняет вспомогательные функции по обеспечению соответствующей деятельности должностных лиц налоговых органов. Органы **ФСНП** России по запросу налоговых органов участвуют в проведении налоговых проверок, обеспечивая безопасность должностных лиц налоговых органов, проводящих указанные проверки, и оказывая оперативное содействие в добывании информации, необходимой для целей проверок.

3» В процессе осуществления налогового контроля ***налоговые органы активно взаимодействуют*** с органами ГТК РФ, ФСНП России, государственных внебюджетных фондов и другими входящими в систему ис-

полнительной власти органами специальной компетенции - министерствами, службами, ведомствами. Правовой основой такого сотрудничества выступают нормы налогового законодательства, а практическая координация действий осуществляется на основании заключенных между ними публично-правовых договоров - *соглашений*. Указанные органы информируют друг друга об имеющихся материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых налоговых проверках, обмениваются другой несводимой информацией.

На сегодняшний день заключены, например, следующие соглашения:

- между МНС РФ и ГТК РФ №№ БГ-15-11/1222, 01-11/15581 о взаимном информационном обмене (утв. МНС РФ и ГТК РФ 08.06.2000 , с измен, на 16.10.2000);
- по информационному взаимодействию между Пенсионным фондом РФ и МНС РФ от 12.07.2001 №№ 16-1-С, БГ-16-05/74 (утв. 12.07.2001) и др.

Порядок обмена информацией между территориальными органами федерального казначейства Минфина РФ и налоговыми органами в ходе исполнения доходной части федерального бюджета утвержден совместным приказом Минфина РФ и МНС РФ от 21.02.2001 №№ 14н, БГ-3-09/51.

Порядок взаимодействия МНС РФ и ФПС РФ регламентируется соответствующей инструкцией, утвержденной совместным приказом ФПС РФ и МНС РФ от 25.12.2000 №№ 680, БГ-3-34/455.

4. Порядок ***осуществления налогового контроля,*** формы его проведения, а также права и обязанности участников мероприятий налогового контроля, регулируются положениями гл. 14 НК РФ.

Налоговый контроль осуществляется вышеуказанными органами в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов. При этом непосредственными ***целями налогового контроля*** являются:

- выявление налоговых правонарушений и налоговых преступлений;
- предупреждение их совершения в будущем;
- обеспечение неотвратимости наступления налоговой ответственности.

Для достижений указанных целей налоговыми и иными контролирующими органами используются следующие основные *формы (способы) налогового контроля:*

- налоговые проверки;
- получение объяснений фискально обязанных лиц;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- контроль за расходами физических лиц и др.

В процессе осуществления указанных форм налогового контроля производятся *проверки* и *иные действия* по:

- исполнению налогоплательщиками требований законодательства о постановке на налоговый учет и иных связанных с учетом обязанностей;
- исполнению налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующий бюджет (государственный внебюджетный фонд) налогов и сборов;

%f соблюдению налогоплательщиками и иными лицами процессуального порядка, предусмотренного налоговым законодательством;

*/ соблюдению банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;

- правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;
- предупреждению и пресечению нарушений законодательства о налогах и сборах;
- выявлению нарушителей налогового законодательства и привлечению их к ответственности[59].

5, Под ***методами налогового контроля*** понимают приемы, способы или средства, применяемые сотрудниками контролирующих органов при его осуществлении.

Выделяют документальный и фактический налоговый виды контроля, методы которых могут существенно различаться:

- *документальный* контроль реализуется в первую очередь посредством и в процессе камеральных (то есть проводимых по предоставленным субъектом контроля бухгалтерским и иным юридически и фискально значимым документам, без выезда на место) проверок; его основные методы:
  - формальная, логическая и арифметическая проверка документов;
  - юридическая оценка хозяйственных операций, отраженных в документах;
  - встречная проверка, основывающаяся на том, что проверяемая операция находит отражение в аналогичных документах организации-контрагента и в других документах и учетных записях;
  - экономический анализ[60];
- *фактический* контроль связан с проведением выездных налоговых проверок.

[59] **См. подр.: Научно-практический постатейный комментарий к Части первой Налогового кодекса. М: Городец, 2000. С. 187 - 188.**

[60] **См.: Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М., 1996. С. 14-15.**

Основной формой (способом) налогового контроля являются налоговые проверки, которые позволяют наиболее полно выявить своевременность, полноту и правильность исчисления фискально обязанным лицом своих обязанностей.

Остальные формы используются в качестве *вспомогательных* для выявления налоговых правонарушений или применяются для сбора доказательств по выводам, которые содержатся в акте проверки[61] (истребование документов, получение пояснений налогоплательщика и показаний свидетелей, осмотр помещений (территорий) и предметов, привлечение специалиста, сопоставление данных о расходах физических лиц с их доходами, экспертиза, учет налогоплательщиков).

При проведении налогового контроля *не допускается причинение неправомерного вреда* налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту или их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

Лекция 53, Контроль за соблюдением налогового законодательства

Понятие ***"контроль за соблюдением налогового законодательства***[44] значительно шире понятия "налоговый контроль". Они схожи по целям, но различаются *по* составу органов, осуществляющих такой контроль, и по содержанию. Контроль за соблюдением налогового законодательства вправе проводить помимо вышеуказанных органов, осуществляющих налоговый контроль:

- финансовые органы, в частности, федеральное казначейство, в целях проверки полноты и своевременности исполнения банками операций по перечислению налогов в доход соответствующего бюджета;
- Счетная палата РФ - в связи с использованием юридическими лицами налоговых льгот.

Кроме того, к контролю за соблюдением налогового законодательства также относятся следующие контрольные мероприятия, не относящиеся к налоговому контролю:

- проводимые налоговыми органами в отношении сборщиков налогов и (или) сборов;
- проводимые сборщиками налогов и (или) сборов;

$/ проводимые органами налоговой полиции при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления.

[61] См.: Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 509.

Лекция 54» Учет налогоплательщиков

1. *Понятие учета налогоплательщиков, его цели, законодательная база*
2. *Порядок постановки налогоплательщиков на учет]*
3. *Идентификационный номер налогоплательщики (ИНН)*
4. *Единый государственный реестр г налогоплательщиков (ЕГРН)*

1, ***Учет налогоплательщиков*** представляет собой совокупность мер регистрационно-мониторингового характера, направленных на обеспечение эффективности проведения налоговыми органами налогового контроля. Постановка налогоплательщиков на учет в налоговых органах является обязательной и осуществляется для *целей* проведения налогового контроля, а точнее, для повышения его эффективности.

Учет налогоплательщиков регулируется НК РФ и подзаконными актами Правительства РФ и МНС РФ (например, приказами МНС РФ: "Об утверждении Порядка определения особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков - российских организаций" от 31.08.2001 № БГ-3-09/319; "Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций" от 07.04.2000 № АП-3-06/124; "Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц" от 27.11.98 № ГБ-3-12/309 (с измен, на 24.12.99) и др.

2. Налогоплательщики подлежат ***постановке*** *на* ***учет*** в налоговых органах (посредством подачи заявления о постановке на учет):

- соответственно по месту нахождения организаций, месту нахождения их обособленных подразделений, месту жительства физических лиц, а также по месту нахождения принадлежащих им налогооблагаемого недвижимого имущества и транспортных средств;
- независимо от наличия обстоятельств, с которыми связывается возникновение обязанности по уплате того или иного налога. Организации, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные на территории РФ, а также в собственности которых находится подлежащее налогообложению недвижимое имущество, обязаны встать на учет в качестве налогоплательщика в двух налоговых органах одновременно - по своему месту нахождения и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, недвижимого имущества и транспортных средств.

Постановка налогоплательщика на учет осуществляется соответствующим налоговым органом в течение 5 дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок оно обязано выдать соответствующее свидетельство. Постановка на учет и снятие с него осуществляются

бесплатно. Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной.

3. При постановке на первичный учет каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу, и на всей территории РФ ***идентификационный*** *номер налогоплательщика (ИНН),* который может быть изменен в случае снятия налогоплательщика с учета в одном налоговом органе и последующей постановки его на первичный учет в другом налоговом органе. При реорганизации налогоплательщика-организации, вновь образованной организации присваивают новый номер. В случае ликвидации налогоплательщика-организации ИНН признается недействительным.

   Налоговый орган указывает ИНН во всех направляемых уведомлениях. Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

   Этот номер состоит из 10 цифровых знаков - для организаций и 12 цифровых знаков - для физических лиц.

С МНС РФ, его территориальные органы ведут ***Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН),*** который представляет собой систему государственных баз данных учета налогоплательщиков. Порядок его ведения определен Постановлением Правительства РФ "О порядке ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков" и утвержденными им "Правилами ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков" от 10.03.99 № 266.

Кроме того, согласно Постановлению Правительства РФ от 17.05.2002 № 319 с 1 июля 2002 года полномочия по государственной регистрации юридических лиц переданы МНС РФ. С помощью Единого государственного реестра юридических лиц можно найти любое юридическое лицо, зарегистрированное в стране. В реестре представлены не только название и местонахождение фирмы, но и список учредителей, данные на руководителей и бухгалтеров, данные о перечне утраченных паспортов, а также данные по взаимосвязям организации (например, по ее филиалам). Последнее обстоятельство имеет большое значение для повышения эффективности налогового контроля, и в целом - контроля за соблюдением налогового законодательства.

Лекция 55* Налоговые проверки

г^г Камеральная налоговая ***проверка***

2. Выездная *итоговая проверка*

3. Встречная налоговая ***проверка*** —————\ <

По общему правилу, налоговой проверкой могут быть охвачены только 3 года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и на-

логового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. НК РФ различает два вида налоговых проверок: камеральные и выездные.

1, ***Камеральная налоговая проверка*** (на практике ее именуют также как *документальную)*:

%/ проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (ст. 88 НК РФ);

t/ проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа;

- по сроку не должна превышать 3-х месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога;

$/ если иное специально не оговорено законом, не могут проводиться повторно.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Если проверкой выявлены признаки налогового правонарушения, ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок. Кроме того, сотрудник налогового органа, проводивший проверку, направляет своему руководителю (или его заместителю) докладную (служебную) записку, на основании которой тот решает в установленном порядке ряд вопросов, в том числе:

- о привлечении фискально обязанного лица к налоговой ответственности;
- направлении проверенному лицу требования об уплате доначисленной суммы налога, пени и др. платежей.

2* ***Выездная налоговая проверка*** (ее называют также *фактической)* представляет собой более развернутую и подробную форму налогового контроля. Она проводится:

- с выездом к месту нахождения фискально обязанного лица на основе исследования документов, связанных с налогообложением, а также использования иных форм и методов налогового контроля (ст. 89 НК РФ);
- на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа (в соответствии с приказом МНС РФ от 08.10.99 № АП-3-16/318, с измен, на 07.02.2000) оно должно содержать ряд необходимых реквизитов);

$/ по одному или нескольким налогам;

%/ по сроку - не долее 2-х месяцев. При проверке организаций, имеющих филиалы и представительства, срок увеличивается на один месяц на проверку каждого филиала и представительства налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В исключительных случаях, вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до 3-х месяцев.

В соответствии со ст. 87 НК РФ *запрещается* проведение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный период, за *исключением* случаев:

• реорганизации или ликвидации фискально обязанного лица;

$/ проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

При необходимости проверяющие могут проводить *инвентаризацию имущества* фискально обязанного лица, осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, истребовать необходимые для проверки документы. Проведение указанных действий регулируется Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденным совместным приказом Минфина РФ и МНС РФ "Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке" от 10.03.99 №№ 20н, ГБ-3-04/39.

По окончании проверки составляется справка, где фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Затем не позднее 2-х месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен *акт выездной итоговой проверки,* который:

t/ не является актом государственного органа, поскольку содержит лишь описание фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика и выводы работников налоговой инспекции;

%/ не создает для проверяемого лица никаких прав или обязанностей;

%/ в процессуальном плане рассматривается в качестве доказательства по делу. В случае судебного спора он является одним из основных документов, определяющих наличие или отсутствие обстоятельств, имеющих значение для разрешения такого спора[62];

%/ должен состоять из трех частей: вводной, описательной, итоговой.

Вводная часть акта выездной налоговой проверки содержит общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике.

Содержание *описательной части* должно отвечать определенным требованиям: объективности, полноты, обоснованности, комплексности, четкости и доступности, а также системности. Формулировки должны исключать возможность двоякого толкования. В нее включают изложение:

%/ выявленных и документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений или указание на их отсутствие, а также факты нарушений

[62] См. подр.: Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 511 - 519.

действующего законодательства, не относящихся к налоговым правонарушениям (например, нарушения валютного законодательства);

- обстоятельств допущенного налогоплательщиком нарушения, основанного на результатах проверки всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению налогового контроля.

Итоговая часть содержит обобщение фактов, изложенных в описательной части акта проверки, в частности:

%/ сведения об общих суммах неуплаченных или уплаченных не полностью налогов и сборов, а также переплаты налогов с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам; обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений;

|/ выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений и предложения по привлечению фискально обязанного лица к ответственности;

- предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений с указанием мер, направленных на полное возмещение понесенного государством ущерба.

Если проверявшийся налогоплательщик не согласен с изложенными в акте проверки фактами, а также с выводами и предложениями проверяющих, он может в 2-недельный срок со дня получения акта представить в налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям.

По результатам рассмотрения материалов проверки выносится *решение'.*

i/ о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности;

%/ об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности;

- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Если руководителем налогового органа принимается решение *о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности,* то этот документ должен содержать изложение обстоятельств совершенного налогового правонарушения, установленных проверкой, документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком, и результаты проверки этих доводов, а также решение о привлечении к ответственности с указанием конкретных нарушений и применяемых мер ответственности.

На основании вынесенного решения в 10-дневный срок с момента его вынесения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени (ст. 101 НК РФ).

3* В случае если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности, связанной с иными лицами, проводится так называемая ***"встречная налоговая проверка".*** При ее проведении налоговые органы получают от этих иных лиц (например, экономически связанных с проверяемым едиными технологическими цепочками производства поставщиков оборудования, комплектующих) документы, относящиеся к деятельности проверяемого.

Лекции 56» Взыскание налоговых санкций

1. Понятие налоговой санкции. Штраф

Z Судебный порядок взыскания налоговой санкции

!• Порядок взыскания с нарушителей налогового законодательства изобличенных в ходе налогового контроля налоговых санкций установлен ст. 114 **НК РФ.** ***Налоговая санкция*** - это мера ответственности за совершение налогового правонарушения, применяемая, как правило, в виде ***штрафа.***

2, Наложение налоговой санкции носит имущественный характер и связано с принудительным изъятием у нарушителя части его собственности. Поэтому в соответствии с требованиями Конституции РФ и НК РФ взыскание штрафов, предусмотренных за совершение налоговых правонарушений, осуществляется только в ***судебном порядке.*** Для этого:

- до обращения в суд налоговый орган *обязан* предложить налогоплательщику добровольно уплатить сумму налоговой санкции (следствием неисполнения этой обязанности во всех случаях должно быть возвращение судом искового заявления по основанию, указанному в п. 1 ст. 108 АПК РФ: несоблюдение истцом досудебного порядка урегулирования спора **с** ответчиком);
- после вынесения решения о привлечении проверявшегося лица к ответственности налоговый орган вправе обратиться в суд с *исковым заявлением о взыскании налоговой санкции*[63]*:* в отношении организации или индивидуального предпринимателя - в арбитражный суд; в отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в суд общей юрисдикции.

По общему правилу, налоговые органы вправе обратиться в суд с иском о взыскании санкции не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (статьи 104, 105, 115 НК РФ). Этот срок является пресекательным, а не сроком исковой давности, и восстановлению не подлежит[64].

Лекция 57. Расходы бюджетов

L Понятие расходов ***бюджетов*** . . . . .~

T2. Виды расходов бюджетов JI

[A *Текущие расходы*

ПС *Капитальные расходы* 1 T

SiPacxodbt, не предусмотренные бюджетоМ$_г$*\~\ХЛ*

1• Под ***расходами бюджетов*** следует понимать систему перераспределения включаемых в доходы бюджетов денежных средсгв, направляемых на финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципаль-

[63] **См.: Налоговое право/ Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 511 - 519.**

[64] **См.: п. 20 Постановление Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 года № 41/9.**

ных образований. Расходы бюджета являются комплексом отношений, способов и приемов, благодаря которым средства из бюджетов поступают по своему назначению[63].

В ст. 65 БК РФ закреплены принципы формирования расходов бюджетов и государственной политики в области бюджетного финансирования в РФ в целом, которые устанавливаются Правительством РФ:

- единые методологические основы;
- единые нормативы минимальной бюджетной обеспеченности;
- единые нормативы финансовых затрат на оказание государственных услуг.

При этом органам государственной власти субъектов РФ, органам местного самоуправления законодательством предоставлено право с учетом имеющихся финансовых возможностей увеличивать такие нормативы финансовых затрат на оказание государственных, муниципальных услуг.

2, Классификация ***видов расходов бюджетов*** может осуществляться по различным основаниям. Наиболее часто ими выступают:

- *степень предсказуемости наступления необходимости понесения таких расходов*. Расходы делятся на запланированные и внезапные (незапланированные);
- $/ *экономическое содержание расходов*. Расходы по этому основанию делятся на текущие и капитальные;
- *уровень бюджетной системы РФ, на который возлагается обязанность нести такие расходы*. Деление производится на расходы: федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов.

3. Под ***капитальными расходами*** бюджетов понимается та часть расходов бюджетов, которой обеспечивается инновационная и инвестиционная деятельность. К ним относят, в частности, статьи расходов, предназначенные для:

- осуществления инвестиций в действующие или вновь создаваемые юридические лица в соответствии с утвержденной инвестиционной программой;
- предоставления бюджетных кредитов на инвестиционные цели юридическим лицам;
- проведения капитального (восстановительного) ремонта различного государственного и муниципального имущества;
- понесения иных расходов, связанных с расширенным воспроизводством;
- расходов, при осуществлении которых создается или увеличивается имущество, находящееся в собственности соответственно Российской Федерации, субъектов РФ, Муниципальных образований;
- других аналогичных целей.

4» Под ***текущими расходами бюджетов*** понимается та часть расходов, понесением которой обеспечивается текущее финансирование бесперебойного

[65] Горбунова О.Н., Селюкова А.Д., Другова Ю.В. Бюджетное право России. М.: ТК Велби, 2002. С.51.

функционирования органов государственной власти, местного самоуправления, бюджетных учреждений, оказание государственной поддержки другим бюджетам и отдельным отраслям экономики в форме дотаций, субсидий и субвенций на текущее функционирование. К текущим расходам также относят любые другие необходимые для функционирования государственного аппарата расходы бюджетов, которые в соответствии с бюджетной классификацией РФ не могут быть включены в капитальные расходы.

5. Приведенные выше виды расходов бюджета являются запланированными, то есть их осуществление в каждом конкретном году известно законодателю заранее, что позволяет учесть их при составлении закона о бюджете. Но помимо запланированных государство несет и ***расходы, не предусмотренные бюджетом,*** которые должны быть обеспечены источниками финансирования. Поэтому в бюджетном законодательстве закреплен принцип, согласно которому в случаях, когда принимается федеральный закон либо другой правовой акт, предусматривающий увеличение финансирования по существующим видам расходов или введение новых видов расходов бюджетов, которые до принятия законодательного акта не финансировались ни одним бюджетом, указанный правовой акт должен содержать нормы, определяющие источники и порядок финансирования новых видов расходов бюджетов, и, в том числе в случае необходимости, передачу финансовых ресурсов на новые виды расходов в бюджеты других уровней.

При определении источников финансирования новых видов расходов нельзя увеличивать дефицит бюджетов. Общие параметры соотношения доходов бюджетов к их расходам, по возможности, должны оставаться неизменными.

Лекция 58. Расходы федерального бюджета

1. Суть бюджетно-налогового федерализма
2. ***Функциональные расходы***

+Т

честно
из федерального бюджета, бюджетов

1. ***Суть бюджетно-налогового федерализма*** в любом государстве **с** федеративной формой территориально-административного устройства составляют вопросы распределения тягот по финансированию деятельности государства между бюджетами различных уровней бюджетной системы РФ, а также распределения между указанными бюджетами налоговых и неналоговых доходов бюджетов.

2« В бюджетном законодательстве вопросам закрепления определенных групп расходов по бюджетам различных уровней посвящены положения гл. 11 БК РФ. Так, нормами ст. 84 БК РФ установлен следующий перечень***функциональныхвидоврасходов,***финансируемыхисключительно из ***федерального бюджета:***

- обеспечение деятельности Президента РФ, Федерального Собрания РФ, Счетной палаты РФ, Центральной избирательной комиссии РФ, федеральных органов исполнительной власти и их территориальных органов; другие расходы на общегосударственное управление по перечню, определяемому при утверждении федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год;
- функционирование федеральной судебной системы;
- осуществление международной деятельности в общефедеральных интересах (финансовое обеспечение реализации межгосударственных соглашений и соглашений с международными финансовыми организациями, международного культурного, научного и информационного сотрудничества федеральных органов исполнительной власти; взносы РФ в международные организации; другие расходы в области международного сотрудничества, определяемые при утверждении федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год);
- национальная оборона и обеспечение безопасности государства, осуществление конверсии оборонных отраслей промышленности;
- фундаментальные исследования и содействие научно-техническому прогрессу;
- государственная поддержка железнодорожного, воздушного и морского транспорта;
- государственная поддержка атомной энергетики;
- ликвидация последствий чрезвычайных ситуаций и стихийных бедствий федерального масштаба;
- исследование и использование космического пространства;
- содержание учреждений, находящихся в федеральной собственности или в ведении органов государственной власти РФ;
- формирование федеральной собственности;
- обслуживание и погашение государственного долга РФ;
- компенсация государственным внебюджетным фондам расходов на выплату государственных пенсий и пособий, других социальных выплат, подлежащих финансированию в соответствии с законодательством РФ за счет средств федерального бюджета;
- пополнение государственных запасов драгоценных металлов и драгоценных камней, государственного материального резерва;
- проведение выборов и референдумов в РФ;

%/ федеральная инвестиционная программа;

- обеспечение реализации решений федеральных органов государственной власти, приведших к увеличению бюджетных расходов или уменьшению бюджетных доходов бюджетов других уровней;

*/ обеспечение осуществления отдельных государственных полномочий, передаваемых на другие уровни власти;

- финансовая поддержка субъектов РФ;
- официальный статистический учет;
- прочие расходы.

3- Расходами, которые *совместно финансируются из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований,* являются:

- государственная поддержка отраслей промышленности (за исключением атомной энергетики), строительства и строительной индустрии, газификации и водоснабжения, сельского хозяйства, автомобильного и речного транспорта, связи и дорожного хозяйства, метрополитенов;
- " обеспечение правоохранительной деятельности;

$/ обеспечение противопожарной безопасности;

- научно-исследовательские, опытно-конструкторские и проектно-изыскательские работы, обеспечивающие научно-технический прогресс;

%/ обеспечение социальной защиты населения;

- обеспечение охраны окружающей природной среды, охраны и воспроизводства природных ресурсов, гидрометеорологической деятельности;
- обеспечение предупреждения и ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций и стихийных бедствий межрегионального масштаба;

%/ развитие рыночной инфраструктуры;

%/ обеспечение развития федеративных и национальных отношений;

- обеспечение деятельности избирательных комиссий субъектов РФ в соответствии с законодательством;

%/ обеспечение деятельности средств массовой информации;

- прочие расходы, находящиеся в совместном ведении РФ, субъектов РФ и муниципальных образований.

Распределение и закрепление между бюджетами разных уровней бюджетной системы РФ перечисленных выше расходов производятся по согласованию соответствующих органов государственной власти и органов местного самоуправления. Так, порядок согласования распределения и закрепления расходов совместного ведения Российской Федерации и субъектов РФ определяется Правительством РФ, а порядок согласования распределения и закрепления расходов, совместно финансируемых из бюджетов субъектов РФ и бюджетов муниципальных образований, - исполнительным органом государственной власти субъекта РФ.

Лекция 59* Расходы бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов

Г

2. *Расходы местных бюджетов* ; ~J

1« Исключительно из ***бюджетов субъектов РФ*** финансируются следующие***функциональные виды расходов:***

%/ обеспечение функционирования органов законодательной (представительной) и исполнительной власти субъектов РФ;

%/ обслуживание и погашение государственного долга субъектов РФ;

i/ проведение выборов и референдумов субъектов РФ;

- обеспечение реализации региональных целевых программ;

%/ формирование государственной собственности субъектов РФ;

- осуществление международных и внешнеэкономических связей субъектов РФ;

i/ содержание и развитие предприятий, учреждений и организаций, находящихся в ведении органов государственной власти субъектов РФ;

- обеспечение деятельности СМИ субъектов РФ;

%/ оказание финансовой помощи местным бюджетам;

%/ обеспечение осуществления отдельных государственных полномочий, передаваемых на муниципальный уровень;

- компенсация дополнительных расходов, возникших в результате решений, принятых органами государственной власти субъектов РФ, приводящих к увеличению бюджетных расходов или уменьшению бюджетных доходов местных бюджетов;

.$/ прочие расходы, связанные с осуществлением полномочий субъектов РФ.

2* Исключительно за счет ***средств местных бюджетов финансируются.***

- содержание органов местного самоуправления;
- формирование и управление муниципальной собственностью;
- организация, содержание и развитие предприятий, учреждений и организаций образования, здравоохранения, культуры, физической культуры и спорта, СМИ, других учреждений и организаций, находящихся в муниципальной собственности или в ведении органов местного самоуправления;

%/ содержание муниципальных органов охраны общественного порядка;

- организация, содержание и развитие муниципального жилищно-коммунального хозяйства;
- муниципальное дорожное строительство и содержание дорог местного значения;
- благоустройство и озеленение территорий муниципальных образований;
- организация утилизации и переработки бытовых отходов (за исключением радиоактивных);
- содержание мест захоронения, находящихся в ведении муниципальных органов;
- организация транспортного обслуживания населения и учреждений, находящихся в муниципальной собственности или в ведении органов местного самоуправления;
- обеспечение противопожарной безопасности;
- охрана окружающей природной среды на территориях муниципальных образований;
- реализация целевых программ, принимаемых органами местного самоуправления;

i/ обслуживание и погашение муниципального долга;

л/ целевое дотирование населения;

- содержание муниципальных архивов;
- проведение муниципальных выборов и местных референдумов;
- финансирование реализации иных решений органов местного самоуправления и прочие расходы, отнесенные к вопросам местного значения, определяемые представительными органами местного самоуправления **в** соответствии с бюджетной классификацией РФ.

Лекция 60» Распределение бюджетных средств

*L **Формы распределения** бюджетных **средств** (формы бюджетных расходов)*

НЕ *Расходы бюджетных организаций*

13. *Бюджетный кредит юридическим лицам,* 1..'.'
не являющимся государственными или
; *муниципальными унитарными предприятиями* ,.

4. Трансферты населению

^Х'Щ^^Ши и субвенции У " ". 1\,~ У Z "У....7

1, Предоставление бюджетных средств может осуществляться только строго юридически установленными ***(формализованными)*** способами:

%/ в форме ассигнований на содержание бюджетных учреждений;

%/ **в** виде средств на оплату товаров, работ и услуг, выполняемых физическими и юридическими лицами по государственным или муниципальным контрактам (в рамках поставок для государственных или муниципальных нужд);

%/ **в** виде различных по своим целям трансфертов, включающих в себя ассигнования на реализацию органами местного самоуправления обязательных выплат населению, установленных законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, правовыми актами представительных органов местного самоуправления;

%/ ассигнования на осуществление отдельных государственных полномочий, передаваемых на другие уровни власти;

§/ ассигнования на компенсацию дополнительных расходов, возникших в результате решений, принятых органами государственной власти, приводящих к увеличению бюджетных расходов или уменьшению бюджетных доходов;

t/ бюджетных кредитов юридическим лицам (в том числе налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств);

- субвенций и субсидий физическим и юридическим лицам;
- инвестиций в уставные капиталы действующих или вновь создаваемых юридических лиц;

- бюджетных ссуд, дотаций, субвенций и субсидий бюджетам других уровней бюджетной системы РФ, государственным внебюджетным фондам;
- кредитов и займов внутри страны за счет государственных внешних заимствований;

i/ кредитов иностранным государствам;

§/ средств на обслуживание долговых обязательств, в том числе государственных или муниципальных гарантий.

2. В соответствии со ст. 70 БК РФ *бюджетные учреждения вправе расходовать* поступающие им бюджетные средства исключительно на:

- оплату труда в соответствии с заключенными трудовыми договорами и правовыми актами, регулирующими размер заработной платы соответствующих категорий работников;
- перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
- трансферты населению, выплачиваемые в соответствии с федеральными законами, законами субъектов РФ и правовыми актами органов местного самоуправления;

g/ командировочные и иные компенсационные выплаты работникам в соответствии с законодательством РФ;

- оплату товаров, работ и услуг по заключенным государственным или муниципальным контрактам;
- оплату товаров, работ и услуг в соответствии с утвержденными сметами без заключения государственных или муниципальных контрактов.

Перераспределение поступивших в распоряжение бюджетной организации бюджетных средств на иные цели *запрещено* под страхом наступления юридической ответственности.

3. ***Бюджетный кредит юридическим лицам, не являющимся государственными или муниципальными унитарными предприятиями,*** может быть предоставлен частному юридическому лицу на основании договора, заключенного в соответствии с гражданским законодательством РФ с учетом положений БК РФ и только на условиях возмездности, возвратности и предоставления заемщиком обеспечения исполнения своего обязательства. *Способами обеспечения* могут быть только банковские гарантии, поручительства, залог имущества, в том числе в виде акций, иных ценных бумаг, паев, в размере не менее 100% предоставляемого кредита.

Обязательным условием предоставления бюджетного кредита является проведение предварительной проверки финансового состояния получателя финансовым органом или по его поручению - уполномоченным органом, которые также имеют право на проверку получателя бюджетного кредита в любое время действия кредита.

Однако существуют исключения, когда бюджетный кредит предоставляется на *беспроцентной* основе - публичным субъектам экономической деятельности, в частности, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

4* Под ***трансфертами населению*** понимаются бюджетные средства для финансирования обязательных выплат населению: пенсий, стипендий,

пособий, компенсаций, других социальных выплат, установленных законодательством РФ и субъектов РФ, правовыми актами органов местного самоуправления.

5, Распространенными формами бюджетного финансирования являются:

- ***субвенции*** - бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня или юридическому лицу на безвозмездной и безвозвратной основах на осуществление определенных целевых расходов;
- ***субсидии*** - бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня, физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов.

Предоставление субсидий и субвенций, в том числе на выделение грантов и оказание материальной поддержки, допускается в случаях, предусмотренных целевыми программами и при наличии соответствующей нормативно-правовой базы (федеральных законов, законов субъектов РФ или решений представительных органов местного самоуправления).

Лекция 61» Понятие бюджетного процесса, его участники

1. ***Понятие бюджетного процесса***
2. ***Принципы бюджетного процесса***
3. ***Участники бюджетного процесса***

1, Под ***бюджетным процессом*** понимается регламентированная и регулируемая процессуальными нормами бюджетного права деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и **всех** участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, проектов бюджетов внебюджетных фондов, их утверждению и исполнению, а также по контролю за их исполнением.

2. Правовой основой бюджетного процесса в России выступают положения Конституции РФ, БК РФ, а также принятые в рамках, очерченных нормами БК РФ, правовые акты субъектов РФ и органов местного самоуправления. В основе указанных правовых норм лежат такие ***принципы бюджетного процесса,*** как ежегодность бюджета (краткосрочность бюджетного планирования) и конкретность (специализация) бюджетных показателей:

- ***ежегодность*** означает, что бюджет составляется (а закон о бюджете принимается) сроком на один финансовый год, который в нашей стране соответствует календарному году (с 1 января по 31 декабря). Ежегодность дает возможность более точно выявить тенденции рыночного развития, учесть происходящие изменения в темпах роста производства, изменение курса рубля и т. д.[66];
- *специализация бюджетных показателей* означает, что бюджеты всех уровней составляются по единой бюджетной классификации - обязательной группировке доходов и расходов по общим признакам с при-

[66] Финансовое право: Учебник/ Отв. ред. Н.И. Химичева. М, 1999. С. 187 -188.

своением отдельным разделам бюджета точных наименований и порядковых номеров[67].

S» Круг *участников бюджетного процесса* очерчен в ст. 152 БК РФ. В него входят финансовые органы, органы денежно-кредитного регулирования и государственного (муниципального) финансового контроля. Каждый орган имеет собственные задачи и действует в пределах закрепленных за ним полномочий. Участниками бюджетного процесса являются:

- Президент РФ;
- органы законодательной (представительной) власти;
- органы исполнительной власти (высшие должностные лица субъектов РФ, главы местного самоуправления, финансовые органы; органы, осуществляющие сбор Доходов бюджетов, другие уполномоченные органы);
- органы денежно-кредитного регулирования (ЦБ РФ);
- органы государственного и муниципального финансового контроля;
- государственные внебюджетные фонды;
- главные распорядители и распорядители бюджетных средств;
- иные органы, на которые законодательством РФ, субъектов РФ возложены бюджетные, налоговые и иные полномочия;

i/ получатели бюджетных средств - бюджетные учреждения, государственные и муниципальные унитарные предприятия и др.;

- кредитные организации, осуществляющие отдельные операции со средствами бюджетов.

Лекция 62* Бюджетные полномочия участников бюджетного процесса

ЛЛПолномочия jзаконодательных

(представительных) органов

2. Полномочия органов исполнительной власти, местного самоуправления

3. Полномочия ЦБ РФ

4. Полномочия органов государственного, муниципального финансового контроля

5. Главные распорядители и распорядители бюджетных средств

6. Получатели бюджетных средств

rti—J

1«*Законодательные(представительные)органы,представительныеоргаными местногосамоуправления:*

t/ рассматривают и утверждают бюджеты и отчеты об их исполнении;

[67] См.: Горбунова О.Н., Селюкова А.Д., Другова Ю.В. Бюджетное право России. М: ТК Велби, 2002. С. 121.

- осуществляют последующий контроль за исполнением бюджетов;
- формируют и определяют правовой статус органов, осуществляющих контроль за исполнением бюджетов соответствующих уровней бюджетной системы РФ;
- осуществляют другие полномочия в соответствии с БК РФ, иными правовыми актами бюджетного законодательства РФ, субъектов РФ, актами органов местного самоуправления.

Аналогичные полномочия законодательные (представительные) органы осуществляют по отношению к государственным внебюджетным фондам.

2. ***Органы исполнительной власти, местного самоуправления:***

|/ составляют проект бюджета;

- вносят его с необходимыми документами и материалами на утверждение законодательного (представительного) органа, представительного органа местного самоуправления;
- исполняют бюджет; осуществляют сбор доходов бюджета, управление государственным, муниципальным долгом, ведомственный контроль за исполнением бюджета;
- представляют отчет об исполнении бюджета на утверждение законодательных (представительных) органов, представительных органов местного самоуправления.

Аналогичные полномочия органы исполнительной власти осуществляют по отношению к государственным внебюджетным фондам.

3, ***ЦБ РФ:***

- совместно с Правительством РФ разрабатывает и представляет на рассмотрение Государственной Думы основные направления денежно-кредитной политики;
- обслуживает счета бюджетов и осуществляет функции генерального агента по государственным ценным бумагам РФ.

4» ***Органы государственного, муниципального финансового контроля:***

$/ осуществляют контроль за исполнением соответствующих бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов;

- проводят экспертизы проектов указанных бюджетов, федеральных **и** региональных целевых программ и иных нормативных правовых актов бюджетного законодательства РФ, субъектов РФ, актов органов местного самоуправления.

5, ***Главным распорядителем средств федерального бюджета*** является орган государственной власти РФ, имеющий право распределять средства федерального бюджета по подведомственным распорядителям и получателям бюджетных средств, определенный ведомственной классификацией расходов федерального бюджета. Он наделен широким кругом *полномочий,* например, выступает в суде от имени казны РФ:

- по искам о возмещении вреда, причиненного незаконными решениями и действиями (бездействием) соответствующих должностных лиц и органов, по ведомственной принадлежности;

i/ искам подведомственных предприятий и учреждений, предъявляемым в порядке субсидиарной ответственности.

Главный распорядитель средств бюджета субъекта РФ, средств местного бюджета - орган государственной власти субъекта РФ, орган местного самоуправления, бюджетное учреждение, имеющие право распределять бюджетные средства по подведомственным распорядителям и получателям средств бюджета субъекта РФ, средств местного бюджета, определенные ведомственной классификацией расходов соответствующего бюджета.

Распорядителем бюджетных средств является орган государственной власти или орган местного самоуправления, имеющие право распределять бюджетные средства по подведомственным получателям бюджетных средств.

Главный распорядитель и распорядитель бюджетных средств отвечают:

*/ за целевое использование выделенных в их распоряжение бюджетных средств;

- достоверность и своевременное представление установленной отчетности и другой информации, связанной с исполнением бюджета;
- своевременное составление и представление бюджетной росписи и лимитов бюджетных обязательств по подведомственным получателям и распорядителям бюджетных средств в орган, исполняющий бюджет;
- утверждение смет доходов и расходов подведомственных бюджетных учреждений;
- соответствие бюджетной росписи показателям, утвержденным законом (решением) о бюджете;
- соблюдение нормативов финансовых затрат на предоставление государственных или муниципальных услуг при утверждении смет доходов и расходов;
- эффективное использование бюджетных средств;
- соответствие иным требованиям законодательства РФ.

6, ***Получатели бюджетных средств*** - бюджетные учреждения или иные организации, имеющие право на получение бюджетных средств в соответствии с бюджетной росписью на соответствующий год. Под *бюджетным учреждением* понимается организация, созданная органами государственной власти РФ (субъектов РФ, органами местного самоуправления) для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических или иных функций некоммерческого характера, деятельность которой финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда на основе *сметы доходов и расходов*.

Федеральное казначейство России либо другой орган, исполняющий бюджет совместно с главными распорядителями бюджетных средств определяет права бюджетного учреждения по перераспределению расходов по предметным статьям и видам расходов при исполнении сметы.

Бюджетное учреждение при исполнении сметы доходов и расходов самостоятельно в расходовании средств, полученных за счет внебюджетных источников.

Перечень прав и обязанностей получателей бюджетных средств определен ст. 163 БК РФ. Получатели бюджетных средств ***имеют*** *право:*

%/ на своевременное получение и использование бюджетных средств в соответствии с утвержденным бюджетной росписью размером с учетом сокращения и индексации;

%/ своевременное доведение уведомлений о бюджетных ассигнованиях и лимитах бюджетных обязательств;

- компенсацию в размере недофинансирования.

Получатели бюджетных средств *обязаны:*

- своевременно подавать бюджетные заявки или иные документы, подтверждающие право на получение бюджетных средств;
- эффективно использовать бюджетные средства в соответствии с их целевым назначением;

%/ своевременно и в полном объеме возвращать бюджетные средства, предоставленные на возвратной основе;

i/ своевременно и в полном объеме вносить плату за пользование бюджетными средствами, предоставленными на возмездной основе;

%/ своевременно представлять отчет и иные сведения об использовании бюджетных средств.

7. Участниками бюджетного процесса выступают также ***кредитные организации,*** которые могут привлекаться для осуществления операций по предоставлению средств бюджета на возвратной основе.

Лекции 63* Стадии бюджетного процесса

Стадии бюджетного процесса представляют собой урегулированную нормами бюджетного права и построенную в определенной логической последовательности взаимосвязанную и взаимоувязанную систему составляющих указанный процесс элементов, каждый из которых, являясь подсистемой более низкого порядка, представлен в виде определенной последовательной совокупности действий (деятельности) участников бюджетного процесса.

Выделяют следующие стадии бюджетного процесса:

- составление проекта бюджетов;
- рассмотрение и утверждение бюджетов;
- исполнение бюджетов.

В БК РФ после статей о собственно финансовом контроле (статьи 265 - 270) есть ст. 271 "Подготовка отчета об исполнении бюджета", и далее идут статьи о порядке отчета об исполнении бюджета. Это дало основание некоторым авторам выделить отчетную стадию или стадию контроля за

исполнением бюджетов в качестве одной из стадий бюджетного процесса (как завершающую). Однако другие специалисты полагают, что логическое построение, где смешивается деятельность по составлению и утверждению отчета о бюджете с деятельностью по контролю, не совсем корректно и требует дальнейшего обдумывания и совершенствования"[68].

Иекцтт 64* Составление проектов бюджетов

/. ***Общие положения по*** *составлению проектов* ***бюджетов***

2. ***Перспективный финансовый план, его цели***

3. ***Прогноз социально-экономического развития*** *территории* ⅄⅃.

4. *Бшанс финансовых ресурсов* ;

ТСТ *План развития государственного*

JL *или* ***муниципального*** *сектора* ***экономики***

6. ***Долгосрочные*** *целевые программы*

7. *Пример порядка составления проекта* ***закона***

1| ^]}| 1 [4 И '

1* Составлению проектов бюджетов предшествуют разработка прогнозов социально-экономического развития страны, субъектов РФ, муниципальных образований и отраслей экономики, а также подготовка сводных финансовых балансов, на основании которых органы исполнительной власти осуществляют разработку проектов бюджетов.

Составление проектов бюджетов:

%/ основывается на основных направлениях бюджетной и налоговой политики соответствующей территории на очередной финансовый год и *Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию,* которое направляется не позднее марта года, предшествующего очередному финансовому году. В нем определяется бюджетная политика РФ на очередной финансовый год;

• может осуществляться только Правительством РФ, соответствующими органами исполнительной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления. При этом непосредственным составлением проектов бюджетов занимаются Минфин РФ, финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований;

*/ регулируется положениями конституционного законодательства РФ, а также раздела VI БК РФ.

С учетом комплексного характера бюджетов, составление их проектов осуществляется на основе специальной системы нижеследующих экономических и экономико-правовых документов.

[68] Так, О.Н. Горбунова, А.Д. Селюкова и Ю.В. Другова указывают, что "в Бюджетном кодексе при рассмотрении вопросов об исполнении бюджета, регламентирующих составление отчета об исполнении бюджета, и в вопросах контроля за бюджетной деятельностью допущена неточность (Горбунова О.Н., Селюкова А.Д., Другова Ю.В. Бюджетное право России. М: ТК Велби, 2002. С. 163 - 164).

2i *Перспективный финансовый план* - документ, не требующий законодательного утверждения, но составляемый одновременно с проектом бюджета на очередной финансовый год на основе среднесрочного прогноза социально-экономического развития страны, субъекта РФ, муниципального образования и содержащий данные о прогнозных возможностях бюджета по мобилизации доходов, привлечению государственных или муниципальных заимствований и финансированию основных расходов бюджета.

Основные цели разработки перспективного финансового плана:

- информирование законодательных (представительных) органов о предполагаемых среднесрочных тенденциях развития экономики и социальной сферы;
- комплексное прогнозирование финансовых последствий разрабатываемых реформ, программ, законов;

f/ выявление необходимости и возможности осуществления в перспективе мер в области финансовой политики;

- отслеживание долгосрочных негативных тенденций и своевременного принятия соответствующих мер.

Перспективный финансовый план разрабатывается на 3 года, из которых: первый год - это год, на который составляется бюджет; следующие 2 года - плановый период, на протяжении которого прослеживаются реальные результаты заявленной экономической политики.

Исходной базой для составления перспективного финансового плана является бюджет страны на текущий год. В последующем он ежегодно корректируется с учетом показателей уточненного среднесрочного прогноза социально-экономического развития страны, субъекта РФ, муниципального образования.

3. ***Прогноз социально-экономического развития территории*** - документ, который разрабатывается на основе данных социально-экономического развития соответствующей территории (всей Российской Федерации, если речь идет о федеральном бюджете, территории субъекта РФ или муниципального образования) за последний отчетный период, прогноза социально-экономического развития территории до конца базового года и тенденций развития экономики и социальной сферы на планируемый финансовый год и предшествует составлению проекта бюджета.

4* ***Баланс финансовых ресурсов*** - это баланс всех доходов и расходов Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований и хозяйствующих субъектов на определенной территории. Составляется на основе отчетного баланса финансовых ресурсов за предыдущий год в соответствии с прогнозом социально-экономического развития соответствующей территории и является основой для составления проекта бюджета.

5, ***План развития государственного или муниципального сектора экономики*** включает в себя:

- перечень и сводный план финансово-хозяйственной деятельности федеральных казенных предприятий;

§/ перечень и сводный план финансово-хозяйственной деятельности государственных или муниципальных унитарных предприятий;

- программу приватизации (продажи) государственного или муниципального имущества и приобретения имущества в государственную или муниципальную собственность;
- сведения о предельной штатной численности государственных или муниципальных служащих и военнослужащих по главным распорядителям бюджетных средств.

6* ***Долгосрочные целевые программы*** - разрабатываются органом исполнительной власти, органом местного самоуправления и подлежат утверждению соответствующим законодательным (представительным) органом, представительным органом местного самоуправления.

Долгосрочные целевые программы, предлагаемые к утверждению и финансированию *за счет бюджетных средств или средств государственного внебюджетного фонда,* должны содержать:

- технико-экономическое обоснование;

*/ прогноз ожидаемых социально-экономических (экологических) результатов реализации указанной программы;

- наименование заказчика указанной программы;

*/ сведения о распределении объемов и источников финансирования по годам;

%/ другие документы и материалы, необходимые для ее утверждения.

7« ***Пример порядка составления проекта закона о федеральном бюджете.*** В настоящее время он регламентируется положениями ст. 184 БК РФ, согласно которым:

i/ подготовка проекта федерального бюджета Правительством РФ должна начинаться не позднее чем за 10 месяцев до начала очередного финансового года;

*/ непосредственную разработку проектировок основных показателей федерального бюджета на среднесрочную перспективу и проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год организует Минфин РФ;

$/ проектировки основных показателей на среднесрочную перспективу разрабатываются одновременно с проектом федерального бюджета на очередной финансовый год на основе среднесрочной программы Правительства РФ, среднесрочного прогноза социально-экономического развития страны и прогноза Сводного финансового баланса по территории России.

В целом процесс формирования проекта федерального бюджета состоит из двух этапов.

На *первом этапе:*

- осуществляется разработка федеральными органами исполнительной власти и выбор Правительством РФ плана-прогноза функционирования экономики страны на очередной финансовый год, содержащего основные макроэкономические показатели;

- на основании выбранного плана-прогноза Минфин РФ разрабатывает основные параметры федерального бюджета и распределение расходов федерального бюджета в соответствии с функциональной классификацией расходов бюджетов РФ и проектировок основных доходов и расходов федерального бюджета на среднесрочную перспективу. Одновременно Правительством РФ рассматриваются предложения о соотношениях между величиной прожиточного минимума и МРОТ, минимальным размером пенсии по старости, минимальными размерами стипендий, пособий и других обязательных социальных выплат, а также предложения о порядке индексации заработной платы работников бюджетной сферы и государственных пенсий, денежного содержания федеральных государственных служащих, денежного довольствия военнослужащих в очередном финансовом году и на среднесрочную перспективу;

%/ в 2-недельный срок со дня принятия Правительством РФ основных характеристик федерального бюджета Минфин РФ:

- направляет бюджетные проектировки федеральным органам исполнительной власти для распределения по конкретным получателям средств федерального бюджета;
- уведомляет органы исполнительной власти субъектов РФ о методике формирования межбюджетных отношений РФ и субъектов РФ на очередной финансовый год и на среднесрочную перспективу, определенной законодательством РФ.

На *втором этапе:*

- происходит распределение федеральными органами исполнительной власти предельных объемов бюджетного финансирования на очередной финансовый год в соответствии с функциональной и экономической классификациями расходов бюджетов РФ и по получателям бюджетных средств;
- одновременно уполномоченный орган исполнительной власти формирует перечень федеральных целевых программ, подлежащих финансированию из средств федерального бюджета в очередном финансовом году; согласовывает объемы их финансирования в предстоящем году и на среднесрочную перспективу;
- с 15 июля по 15 августа года, предшествующего очередному финансовому году, Правительство РФ рассматривает прогноз социально-экономического развития страны на очередной финансовый год и уточненные параметры прогноза ее социально-экономического развития на среднесрочную перспективу, проект федерального бюджета и проекты бюджетов государственных внебюджетных фондов на очередной финансовый год, проект перспективного финансового плана, другие документы и материалы, характеризующие бюджетно-финансовую политику в очередном финансовом году и на среднесрочную перспективу, представленные Минфином РФ, Минэкономразвития РФ, другими федеральными органами исполнительной власти, и утверждает проект федерального закона о федеральном бюджете *для* внесения его в Государственную Думу.

Законодательство содержит правило, согласно которому ***в проекте закона о бюджете должны содержаться*** основные характеристики: об-

щий объем доходов бюджета, общий объем расходов бюджета и дефицит бюджета. Кроме того, в проекте должны быть указаны:

И прогнозируемые доходы бюджета по группам, подгруппам и статьям классификации доходов бюджетов РФ;

$/ нормативы отчислений от собственных доходов бюджета, передаваемых бюджетам других уровней бюджетной системы РФ;

- расходы бюджета по разделам, подразделам, целевым статьям и видам расходов функциональной классификации расходов бюджетов РФ;
- общий объем капитальных и текущих расходов бюджета;
- расходы и доходы целевых бюджетных фондов;
- верхний предел государственного или муниципального долга по состоянию на 1 января года, следующего за очередным финансовым годом, а также другие предельные значения, предусмотренные БК РФ, с указанием в том числе предельных объемов обязательств по государственным или муниципальным гарантиям;

§/ объемы финансовой помощи бюджетам других уровней бюджетной системы РФ, предоставляемой в форме дотаций, субвенций и субсидий, по бюджетам, получающим указанную финансовую помощь;

%f распределение бюджетных ассигнований по главным распорядителям бюджетных средств в соответствии с ведомственной структурой расходов соответствующего бюджета;

- источники финансирования дефицита бюджета;
- верхний предел государственного внешнего долга РФ по состоянию на 1 января года, следующего за очередным финансовым годом;
- предел государственных внешних заимствований РФ;
- объемы и перечень государственных внешних заимствований РФ по показателям источников внешнего финансирования дефицита федерального бюджета;
- пределы предоставления РФ государственных кредитов иностранным государствам и их юридическим лицам, а также международным организациям (в том числе государствам - участникам Содружества Независимых Государств);

%/ предел предоставления государственных гарантий третьим лицам на привлечение внешних заимствований.

Одновременно с проектом бюджета на очередной финансовый год составляются:

- прогноз консолидированного бюджета соответствующей территории на очередной финансовый год;
- адресная инвестиционная программа на очередной финансовый год;
- план развития государственного или муниципального сектора экономики;
- структура государственного или муниципального долга и программа внутренних и внешних заимствований, предусмотренных на очередной финансовый год для покрытия дефицита бюджета;

- оценка потерь бюджета от предоставленных налоговых льгот;

?/ оценка ожидаемого исполнения бюджета за текущий финансовый год и т. д.

Приведенный выше перечень не является исчерпывающим, и соответствующие органы при составлении проектов региональных и местных бюджетов могут этот список дополнять.

Рассмотрение и утверждение бюджетов

1. ***Рассмотрение** проекта **бюджета***
2. ***Рассмотрение проекта федерального бюджета***
J. ***Утверждение федерального бюджета***

1, По общему правилу, орган исполнительной власти, местного самоуправления вносят проект закона (решения) о бюджете на очередной финансовый год на рассмотрение законодательного (представительного) органа, представительного органа местного самоуправления в срок, определенный для:

- федерального бюджета - до 26 августа текущего года;
- бюджета субъекта РФ - законом субъекта РФ;

*/ местного бюджета - правовыми актами органа местного самоуправления.

Одновременно законодательному (представительному) органу представляются необходимые для рассмотрения указанного законопроекта документы и материалы:

- прогноз консолидированного бюджета соответствующей территории на очередной финансовый год;
- адресная инвестиционная программа на очередной финансовый год;
- план развития государственного или муниципального сектора экономики;

у* структура государственного или муниципального долга и программа внутренних и внешних заимствований, предусмотренных на очередной финансовый год для покрытия дефицита бюджета;

- оценка потерь бюджета от предоставленных налоговых льгот;

%/ оценка ожидаемого исполнения бюджета за текущий финансовый год **и** т. д.).

2. В части ***федерального бюджета*** Правительство РФ вносит на рассмотрение Государственной Думы (ГД РФ) проект закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год не позднее 26 августа текущего года одновременно со следующими документами и материалами:

*/ предварительными итогами социально-экономического развития страны за истекший период текущего года;

*/ прогнозом социально-экономического развития страны на очередной финансовый год;

- основными направлениями бюджетной **и** налоговой политики на очередной финансовый год;

%/ планом развития государственного и муниципального секторов экономики;

%/ прогнозом Сводного финансового баланса по территории РФ на очередной финансовый год;

- прогнозом консолидированного бюджета РФ на очередной финансовый год;
- основными принципами и расчетами по взаимоотношениям федерального бюджета и консолидированных бюджетов субъектов РФ в очередном финансовом году;

%/ проектами федеральных целевых программ и федеральных программ развития регионов, предусмотренных к финансированию из федерального бюджета на очередной финансовый год;

%/ проектом федеральной адресной инвестиционной программы на очередной финансовый год;

i/ проектом государственной программы вооружения на очередной финансовый год (в рамках государственной программы вооружения, утверждаемой Президентом РФ на 10-летний период);

- проектом программы приватизации государственных и муниципальных предприятий на очередной финансовый год;
- расчетами по статьям классификации доходов федерального бюджета, разделам и подразделам функциональной классификации расходов бюджетов РФ и дефициту федерального бюджета на очередной финансовый год;
- международными договорами РФ, вступившими в силу для Российской Федерации и содержащими ее финансовые обязательства на очередной финансовый год, включая ^ратифицированные международные договоры РФ о государственных внешних заимствованиях и государственных кредитах;
- проектом программы государственных внешних заимствований РФ на очередной финансовый год;
- проектом программы предоставления Российской Федерацией государственных кредитов иностранным государствам на очередной финансовый год;
- проектом структуры государственного внешнего долга РФ по видам задолженности и с разбивкой по отдельным государствам в очередном финансовом году;
- проектом структуры государственного внутреннего долга РФ и проектом программы внутренних заимствований, предусмотренных на очередной финансовый год;
- предложениями по индексации минимальных размеров стипендий, пособий и других обязательных социальных выплат, денежного содержания федеральных государственных служащих, денежного довольствия военнослужащих, а также предложениями по порядку индексации (повышения) оплаты труда работников организаций бюджетной сферы;
- перечнем законодательных актов (статей, отдельных пунктов статей, подпунктов, абзацев), действие которых отменяется или приостанавли-

вается на очередной финансовый год в связи с тем, что федеральным бюджетом не предусмотрены средства на их реализацию.

Кроме того, одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете Правительство РФ вносит в ГД РФ проекты федеральных законов:

- о внесении изменений и дополнений в законодательные акты РФ о налогах и сборах;

%/ бюджетах государственных внебюджетных фондов РФ;

- внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О бюджетной классификации Российской Федерации".

В дальнейшем, уже в процессе рассмотрения законопроекта в ГД РФ Правительство РФ не позднее 1 октября текущего года дополнительно к указанным выше документам и материалам представляет:

%/ оценку ожидаемого исполнения федерального бюджета за текущий финансовый год и консолидированного бюджета РФ за отчетный финансовый год;

- проекты программ предоставления гарантий Правительства РФ на очередной финансовый год и отчет о предоставлении гарантий Правительства РФ за истекший период текущего финансового года;

i/ проект программы предоставления средств федерального бюджета на очередной финансовый год на возвратной основе по каждому виду расходов и отчет о предоставлении средств федерального бюджета на возвратной основе за отчетный финансовый год и истекший период текущего финансового года;

- предложения по расходам на содержание Вооруженных Сил РФ, других войск, воинских формирований и органов, в том числе по расходам на содер-
» жание военнослужащих и гражданского персонала Вооруженных Сил РФ, других войск, воинских формирований и органов с указанием их штатной численности на начало и конец очередного финансового года.

Проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год *считается внесенным в срок,* если он доставлен в ГД РФ до 24 часов 26 августа текущего года. Одновременно указанный законопроект должен лечь и на стол Президенту РФ.

Совет ГД РФ (или в период парламентских каникул - Председатель ГД РФ):

- на основании заключения Комитета по бюджету принимает решение о том, что проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год принимается к рассмотрению ГД РФ либо подлежит возвращению в Правительство РФ на доработку;
- в течение 3-х дней направляет внесенный проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год в Совет Федерации, комитеты ГД РФ, другим субъектам права законодательной инициативы для внесения замечаний и предложений, а также в Счетную палату РФ на заключение.

Совет ГД РФ также:

%/ утверждает комитеты ГД РФ, ответственные за рассмотрение отдельных разделов и подразделов федерального бюджета (профильные коми-

теты). При этом ответственными за рассмотрение основных характеристик федерального бюджета, а также каждого раздела (в отдельных случаях подраздела) функциональной классификации расходов бюджетов РФ, должно быть назначено не менее двух профильных комитетов, одним из которых является Комитет по бюджету;

- назначает комитеты ГД РФ, ответственные за рассмотрение других документов и материалов, представленных одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете.

3* Согласно положениям конституционного законодательства РФ и ст. 196 БК РФ ГД РФ рассматривает проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год в ***четырех*** *чтениях.*

При рассмотрении в *первом чтении* (в течение 30 дней со дня внесения проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год в ГД РФ Правительством РФ) ГД РФ заслушивает доклад Правительства РФ, содоклады Комитета по бюджету и второго профильного комитета, ответственного за рассмотрение предмета первого чтения, а также доклад Председателя Счетной палаты РФ, и принимает решение о принятии или об отклонении законопроекта:

- в случае *принятия* утверждаются основные характеристики федерального бюджета и тогда ГД РФ не имеет права увеличивать доходы и дефицит федерального бюджета, если на эти изменения отсутствует положительное заключение Правительства РФ;

%/ в случае *отклонения* в первом чтении ГД РФ может:

- передать указанный законопроект в согласительную комиссию по уточнению основных характеристик федерального бюджета, состоящую из представителей ГД РФ, представителей Совета Федерации и представителей Правительства РФ, для разработки согласованного варианта основных характеристик федерального бюджета в соответствии с предложениями и рекомендациями, изложенными в заключениях комитетов, ответственных за рассмотрение предмета первого чтения, и заключения комитета Совета Федерации, ответственного за рассмотрение бюджета;
- вернуть указанный законопроект в Правительство РФ на доработку;
- поставить вопрос о доверии Правительству РФ.

Во *втором чтении:*

%/ законопроект должен быть рассмотрен в течение 15 дней со дня его принятия в первом чтении;

*/ утверждаются расходы федерального бюджета по разделам функциональной классификации расходов бюджетов РФ в пределах общего объема расходов федерального бюджета, утвержденного в первом чтении, и размер Федерального фонда финансовой поддержки субъектов РФ.

В *третьем чтении* утверждаются:

- расходы федерального бюджета по подразделам функциональной классификации расходов бюджетов РФ и главным распорядителям средств федерального бюджета по всем четырем уровням функциональной классификации расходов бюджетов РФ;

- распределение средств Федерального фонда финансовой поддержки субъектов РФ по субъектам РФ;
- основные показатели государственного оборонного заказа;
- расходы федерального бюджета на финансирование федеральных целевых программ, Федеральной адресной инвестиционной программы на очередной финансовый год, государственной программы вооружения на очередной финансовый год в пределах расходов, утвержденных во втором чтении по разделам федерального бюджета;

i/ программы предоставления гарантий Правительства РФ на очередной финансовый год;

- программы предоставления средств федерального бюджета на возвратной основе по каждому виду расходов;
- Программа государственных внешних заимствований РФ на очередной финансовый год, Программа государственных внутренних заимствований РФ, Программа предоставления РФ государственных кредитов иностранным государствам на очередной финансовый год;
- перечень законодательных актов (статей, отдельных пунктов статей, подпунктов, абзацев), действие которых отменяется или приостанавливается на очередной финансовый год в связи с тем, что бюджетом не предусмотрены средства на их реализацию.

Субъекты права законодательной инициативы направляют свои поправки по предмету третьего чтения в Комитет по бюджету.

В *четвертом чтении:*

- проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год рассматривается в течение 15 дней со дня принятия указанного законопроекта в третьем чтении;

*/ законопроект голосуется в целом и на этой стадии внесение в него поправок не допускается.

Принятый ГД РФ федеральный закон о федеральном бюджете на очередной финансовый год в течение 5 дней со дня принятия передается на ***рассмотрение Совета Федерации,*** порядок которого определен Конституцией РФ и ст. 208 БК РФ.

Совет Федерации:

- рассматривает федеральный закон о федеральном бюджете на очередной финансовый год в течение 14 дней со дня представления ГД РФ;
- голосует по бюджету на предмет его одобрения в целом.

Одобренный Советом Федерации федеральный закон о федеральном бюджете на очередной финансовый год в течение 5 дней со дня одобрения направляется Президенту РФ для подписания и обнародования.

Изменения и дополнения в принятый и вступивший в законную силу федеральный закон о бюджете на очередной год вносятся в порядке, отличном от того, который предусмотрен для изменения иных нормативных правовых актов, и регламентируются гл. 23 БК РФ.

Лекции 66. Исполнение бюджетов

/..Понятие исполнения бюджетов. Способы
! *исполнения*
2. Казначейское исполнение бюджетов в РФ
%. Исполнение бюджетов по доходам и по расходам}
4. Бюджетный учет
ЗЛ ***Отчетность** об **исполнении бюджета***

1 * ***Исполнение** бюджетов* представляет собой один из важнейших элементов бюджетных правоотношений. На этой стадии происходит сбор в бюджет запланированных на конкретный финансовый год налоговых и неналоговых доходов, а с другой стороны - распределение имеющихся (собранных) бюджетных средств между их получателями, в результате которого и осуществляется запланированное финансирование деятельности всех государственных органов.

2, В большинстве стран мира в настоящее время исполнение бюджетов осуществляется одним из следующих ***способов:** кредитно-банковским, казначейским, казначейско-банковским.* Каждый из них имеет свои особенности, недостатки и достоинства.

В соответствии со ст. 215 БК РФ *в **России*** устанавливается ***казначейское исполнение бюджетов,*** когда организация исполнения и исполнение бюджетов, управление счетами бюджетов и бюджетными средствами возложены на органы исполнительной власти, которые являются кассирами всех распорядителей и получателей бюджетных средств и осуществляют платежи за счет бюджетных средств от имени и по поручению бюджетных учреждений. Среди важнейших причин необходимости скорейшего и полного перехода к казначейской системе называются, как правило, ненадежность и неустойчивость сформировавшейся в нашей стране банковской системы[69].

В нашей стране в последние годы осуществляется перевод на кассовое обслуживание исполнения бюджетов *высокодотационных* субъектов РФ органами федерального казначейства. При этом в соответствии с Правилами кассового обслуживания исполнения бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов территориальными органами федерального казначейства, утвержденными приказом Минфина РФ от 19.04.2000 N° 46н (с измен, на 31.07.2001), кассовое обслуживание исполнения бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов осуществляется на безвозмездной основе. В 2000 - 2002 гг. были переведены на казначейскую систему исполнения счетов таможенные органы, а также большинство федеральных министерств и ведомств (Минобороны РФ, Минсельхоз РФ, Минобразования РФ и т. д.).

Казначейский способ исполнения бюджетов всех уровней предусматривает:

i/ <u>*принцип единства кассы*</u>, означающий зачисление всех поступающих доходов бюджета, привлечение и погашение источников финансирования де-

[69] См. напр.: Горбунова О.Н., Селюкова А.Д., Другова Ю.В. Бюджетное право России. М.: ТК Велби, 2002. С. 151.

фицита бюджета и осуществление всех расходов с единого счета бюджета, за исключением операций по исполнению федерального бюджета, осуществляемых за пределами РФ в соответствии с законодательством РФ;

- исполнение бюджетов всех уровней уполномоченными исполнительными органами на основе *бюджетной росписи* - документа о поквартальном распределении доходов и расходов бюджета и поступлений из источников финансирования дефицита бюджета, устанавливающего распределение бюджетных ассигнований между получателями бюджетных средств. Бюджетная роспись составляется в сооШтствии с бюджетной классификацией РФ:
  - сначала она составляется главным распорядителем бюджетных средств по распорядителям и получателям бюджетных средств на основе утвержденного бюджета в соответствии с функциональной и экономической классификациями расходов бюджетов РФ с поквартальной разбивкой и представляется в орган исполнительной власти, ответственный за составление бюджета, в течение 10 дней со дня утверждения бюджета;
  - затем на основании бюджетных росписей орган, ответственный за составление проекта соответствующего бюджета, составляет *сводную бюджетную роспись* в течение 15 дней после утверждения бюджета. Сводная бюджетная роспись утверждается руководителем этого органа в установленном порядке и не позднее 17 дней после утверждения бюджета направляется в орган, исполняющий бюджет;
- составление на основе бюджетной росписи и утверждение для *бюджетных учреждений сметы расходов и доходов.*

В настоящее время особенности казначейского исполнения федерального бюджета регулируются гл. 25 БК РФ "Исполнение федерального бюджета".

3. Исполнение бюджетов осуществляется по доходам и по расходам. Исполнение *по доходам* заключается:

%/ в перечислении и зачислении доходов на единый счет бюджета;

- распределении в соответствии с утвержденным бюджетом регулирующих доходов;
- возврате излишне уплаченных и излишне взысканных с налогоплательщиков в бюджет сумм доходов;

*/ учете доходов бюджета и составлении отчетности о доходах соответствующего бюджета.

По расходам бюджеты исполняются в пределах фактического наличия бюджетных средств на едином счете бюджета с соблюдением обязательных, последовательно осуществляемых процедур санкционирования и финансирования.

Основными этапами *санкционирования* являются:

%/ составление и утверждение бюджетной росписи;

- утверждение и доведение уведомлений о бюджетных ассигнованиях до распорядителей и получателей бюджетных средств, а также утверждение смет доходов и расходов распорядителям бюджетных средств и бюджетным учреждениям;

- утверждение и доведение уведомлений о лимитах бюджетных обязательств до распорядителей и получателей бюджетных средств;
- принятие денежных обязательств получателями бюджетных средств;
- подтверждение и выверка исполнения денежных обязательств.

Процедура *финансирования* заключается в расходовании бюджетных средств путем списания денежных средств с единого счета бюджета в размере подтвержденного бюджетного обязательства в пользу физических и юридических лиц.

4. Все доходы бюджета, источники финансирования дефицита бюджета, расходы бюджета, а также операции, осуществляемые в процессе исполнения бюджета, подлежат основанному на едином плане счетов ***бюджетному учету*** - виду бухгалтерского учета, который организует орган, исполняющий бюджет. *Единый план счетов бюджетного учета* устанавливается Правительством **РФ.**

5* ***Отчетность об исполнении бюджета*** согласно нормам ст. 241 Б К РФ бывает четырех видов: оперативная, ежеквартальная, полугодовая и годовая.

Функции по сбору, своду, составлению и представлению отчетности об исполнении бюджета возложены законодательством на уполномоченные органы исполнительной власти, которые представляют ежеквартальные, полугодовой и годовой отчеты об исполнении бюджета в соответствующий представительный орган и соответствующий контрольный орган, а также в федеральное казначейство. Муниципальные образования представляют в установленном порядке сведения об исполнении местных бюджетов в Госкомстат РФ. Единая методология отчетности об исполнении бюджета устанавливается Правительством РФ.

Лекции 67* Государственный и муниципальный финансовый контроль в бюджетной сфере

1. финансовый контроль. Его цели

2. Государственный и муниципальный контроль ***с формально-юридической точки зрения***

J. *Бюджетный контроль*. . . . . .1 /> ;

1. Государственный контроль является необходимым условием эффективного функционирования экономической системы любого государства. Одной из его составляющих выступает ***финансовый контроль*** - контроль за соблюдением узаконенных интересов государства в финансовой сфере. Его *непосредственной* ***целью*** является обеспечение бесперебойного и эффективного финансового обеспечения деятельности государства и органов местного самоуправления, а в *широком* понимании - создание научно обоснованной финансовой политики, а также формирование эффективного финансового механизма[70].

[a] Теория финансов. Минск, 1998. С. 182 - 183.

2s С *формально-юридической* точки зрения, *государственный и муниципальный финансовый контроль* представляет собой комплексный институт финансового права, включающий в себя нормы, регулирующие общественные отношения по поводу осуществления финансового контроля в ходе финансовой деятельности государства и муниципальных образований.

Комплексность указанного института обусловлена:

i/ включением в него норм различных подотраслей и институтов финансового права, например:

- правовых норм, регулирующих финансовый контроль в сфере налогообложения (налоговый контроль), являющихся составной частью налогового права;
- норм, регулирующих финансовый контроль в валютной сфере (валютный контроль), которые включаются в финансово-правовой институт валютного регулирования, и т. д.[71];

t/ включением норм права, регулирующих организацию и порядок проведения, общие цели, задачи и принципы осуществления финансового контроля, характеристику его форм и методов[72].

3. В свою очередь, одной из составных частей финансового контроля выступает ***бюджетный контроль*** (его также называют *"финансовым контролем в бюджетной сфере[4]),* который:

§/ заключается в проверке законности и целесообразности осуществляемой на территории РФ бюджетной деятельности;

i/ является разновидностью финансовой деятельности государства;

• осуществляется как органами государственной власти общей компетенции, так и специальными контролирующими органами.

Лекция 68* Формы государственного и муниципального финансового контроля в бюджетной сфере

1. *Классификации видов и форм финансового контроля* Д4. . . . . .Ц
2. *Три формы финансового контроля в бюджетной сфере* * -. . . . . .— -v. . . . . .„ ._ , -«„

1« В настоящее время существуют различные ***классификации видов и форм финансового контроля*** в зависимости от выбранного критерия классификации. Выделяют следующие виды такого контроля:

• в зависимости от *субъекта контроля:*

- государственный;

[71] См. подр.: Финансовое право Российской Федерации: Учебник/ Отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юристь, 2002. С. 154 - 160.

[72] См.: Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. С. 112 - 114.

- ведомственный;
- независимый;
- правовой;
- гражданский;
- внутрихозяйственный;
- общественный контроль;

|/ в зависимости от *методов проведения:*

- документальная (камеральная) или выездная проверки;
- экономический анализ;
- ревизия;
- обследование;

• в зависимости от *характера проверяемого материала:*

- документальный контроль;
- фактический контроль;

• в зависимости от *степени охвата материала:*

- частичный;
- тематический;
- комплексный;
- сквозной;
- выборочный и т. д.[73]

2. В БК РФ указаны *три формы финансового контроля в бюджетной сфере,* осуществляемого законодательными (представительными) органами, а также органами местного самоуправления:

• *предварительный* контроль - осуществляется в ходе обсуждения и утверждения проектов законов (решений) о бюджете и иных проектов законов (решений) по бюджетно-финансовым вопросам;

• *текущий* контроль - осуществляется в ходе рассмотрения отдельных вопросов исполнения бюджетов на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп законодательных (представительных) органов, органов местного самоуправления в ходе слушаний и в связи с депутатскими запросами;

• *последующий* контроль - имеет место в ходе рассмотрения и утверждения отчетов об исполнении бюджетов.

[73] См. напр.: Грушевский В.И. Финансы: Учебник. М: Изд-во Московского института экономики, 2000. С. 200 - 201; Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации (вводный) / М.В. Романовский и др. / Под ред. М.В. Романовского и О.В. Врублевской. М.: Юрайт, 1999. С. 53.

'Лекция 69. Органы, осуществляющие государственный и муниципальный финансовый контроль в бюджетной сфере

*/. Основные **и** иные органы, осуществляющие бюджетный контроль*

2. Бюджетно-правовые полномочия контрольных органов

1 • *Основными органами,* осуществляющими государственный и (или) муниципальный финансовый контроль в бюджетной сфере, выступают:

• контрольные и финансовые органы исполнительной власти - Правительство РФ, Минфин РФ и др.;

• Счетная палата РФ;

• контрольные органы законодательных (представительных) органов субъектов РФ и представительных органов местного самоуправления.

В соответствии с законодательством РФ в случае необходимости осуществление отдельных бюджетных полномочий может быть возложено на *иные федеральные* органы исполнительной власти.

Кроме того, в соответствии с БК РФ:

$/ субъектам РФ предоставлено право создания своих финансовых органов и органов финансового контроля;

*/ органы местного самоуправления могут в целях обслуживания местного бюджета и управления средствами местного бюджета создавать муниципальные казначейства и (или) иные финансовые органы.

Порядок создания таких органов должен быть урегулирован нормами соответственно законов субъектов РФ и уставов муниципальных образований, а полномочия и организационно-правовой статус создаваемых органов не должны противоречить федеральному законодательству.

2. ***Круг** бюджетно-правовых **полномочий*** рассматриваемых органов определен положениями законодательства РФ и, в частности, нормами гл. 26 БК РФ. Финансовый контроль непосредственно осуществляют:

- Минфин РФ;
- федеральное казначейство;
- финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований;
- главные распорядители бюджетных средств;
- распорядители бюджетных средств.

На ***Минфин РФ*** как контролирующий орган возложены обязанности по осуществлению:

i/ внутреннего контроля за использованием бюджетных средств главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств;

- финансового контроля за исполнением бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;
- контроля и проверок (проводимых в форме ревизий) юридических лиц - получателей гарантий Правительства РФ, бюджетных кредитов, бюджетных ссуд и бюджетных инвестиций.

Для максимального повышения эффективности контрольной деятельности Минфин РФ, его контрольно-ревизионные подразделения взаимодействуют с правоохранительными органами. Способы, методы и механизм такого сотрудничества определены, например, Положением о порядке взаимодействия Минфина РФ с Генеральной прокуратурой РФ, МВД РФ, ФСБ РФ при назначении и проведении ревизий (проверок)

Федеральное казначейство осуществляет:

|/ предварительный и текущий контроль за ведением операций с бюджетными средствами главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств, кредитных организаций, других участников бюджетного процесса по исполняемым бюджетам и бюджетам государственных внебюджетных фондов;

- взаимодействие с другими федеральными органами исполнительной власти в процессе осуществления бюджетного контроля и координирует их работу.

На *главных распорядителей* бюджетных средств и ***распорядителей*** бюджетных средств возложены:

- финансовый контроль за использованием бюджетных средств получателями бюджетных средств в части обеспечения целевого использования и своевременного возврата бюджетных средств, а также представления отчетности и внесения платы за пользование бюджетными средствами;
- проверка (в форме ревизий) подведомственных государственных и муниципальных предприятий, а также бюджетных учреждений.

Контрольные органы законодательных (представительных) органов субъектов РФ и представительных органов местного самоуправления реализуют возложенные на них контрольные полномочия в бюджетной сфере путем:

- получения от органов исполнительной власти, местного самоуправления необходимых сопроводительных материалов при утверждении бюджета;
- получения от органов, исполняющих бюджеты, оперативной информации об их исполнении;
- утверждения (или неутверждения) отчетов об исполнении бюджета;

%/ создания собственных контрольных органов (таких как Счетная палата РФ, контрольные палаты, иные органы законодательных (представительных) органов субъектов РФ и местного самоуправления) для проведения внешнего аудита бюджетов;

$/ вынесения оценки деятельности органов, исполняющих бюджеты.

Лекция 70, Ответственность за нарушение бюджетного законодательства

L Понятие юридической ответственности V4
2, Понятие юридической ответственностью за нарушение бюджетного законодательства

1„Сутьбольшинстваопределений***понятия "юридическаяответственность"*** сводится к тому, что она рассматривается как правовое отношение, возникающее между государством и правонарушителем, в результате возникновения которого на нарушителя норм права возлагается обязанность нести неблагоприятные последствия за свое деяние (действие или бездействие). При этом государство традиционно рассматривается в качестве верховного арбитра, а об ответственности самого государства перед обществом, физическими и юридическими лицами, в качестве одного из видов юридической ответственности в отечественной юридической литературе в силу известных традиций не упоминается[74].

В зарубежных странах понятие юридической ответственности рассматривается несколько шире, в том числе через включение в круг возможных субъектов правонарушения самого государства и его органов.

2. Под ***юридической ответственностью за нарушение бюджетного законодательства*** следует понимать особый вид государственного принуждения, состоящий в претерпевании субъектом бюджетных правоотношений невыгодных последствий, предусмотренных санкцией нарушенной нормы бюджетного права, и осуществляемый в форме охранительного правоотношения.

Бюджетно-правовая ответственность (ответственность за нарушение бюджетного законодательства) *возникает* в процессе бюджетных правоотношений как результат нарушения установленного законодательством правила поведения: реализуемой ответственности ранее предшествует обязанность лица воздержаться от совершения деяний, за которые предусмотрена ответственность[75].

Легальное определение понятия ***"нарушение бюджетного законодательства РФ"*** содержится в ст. 281 БК РФ: "неисполнение либо ненадлежащее исполнение установленного БК РФ порядка составления и рассмотрения проектов бюджетов, утверждения бюджетов, исполнения и контроля за исполнением бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ признается нарушением бюджетного законодательства, которое влечет применение к нарушителю мер принуждения".

[74] См. напр.: Радько Т.Н. Теория государства и права: Учебное пособие. М.: Российская академия адвокатуры, 2001. С. 351 - 380; Хаманева Н.Ю. Проблемы административной ответственности // В сб.: Административная ответственность: Сборник статей. М: ИГП РАН, 2001. С. 3 - 5.

[75] Радько Т.Н. Указ. соч. С. 355.

Лекция 71* Виды нарушений бюджетного законодательства РФ и меры ответственности за их совершение

2. ***Законодательная база***
2. *Виды **нарушений** бюджетного законодательства*
J. ***Меры, применяемые к нарушителям бюджетного законодательства***

1. Общие вопросы ответственности за нарушения регламентируются нормами части четвертой (гл. 28 "Общие положения") БК РФ, большинство из которых носит отсылочный характер. Положения о конкретных видах административных правонарушений в сфере бюджетной деятельности и размеры санкций (ответственности за их совершение) установлены статьями 15.14 "Нецелевое использование бюджетных средств", 15.15 "Нарушение срока возврата бюджетных средств, полученных на возвратной основе", 15.16 "Нарушение сроков перечисления платы за пользование бюджетными средствами" Кодекса РФ об административной ответственности. Кроме того, уголовная ответственность за нарушения бюджетного законодательства установлена нормами УК РФ.

2. Выделяют следующие ***виды нарушений бюджетного законодательства РФ.***

*/ неисполнение норм закона (решения) о бюджете;

i/ нецелевое использование бюджетных средств;

• неперечисление, неполное перечисление или несвоевременное перечисление бюджетных средств получателям бюджетных средств;

%/ несвоевременное зачисление бюджетных средств на счета получателей бюджетных средств;

%/ несвоевременное представление отчетов и других сведений, связанных с исполнением бюджета;

• несвоевременное доведение до получателей бюджетных средств уведомлений о бюджетных ассигнованиях;

*/ несвоевременное доведение до получателей бюджетных средств уведомлений о лимитах бюджетных обязательств;

• несоответствие бюджетной росписи закону (решению) о бюджете;

• несоответствие уведомлений о бюджетных ассигнованиях, уведомлений о лимитах бюджетных обязательств утвержденным расходам и бюджетной росписи;

• несоблюдение обязательности зачисления доходов бюджетов, доходов бюджетов государственных внебюджетных фондов и иных поступлений **в** бюджетную систему РФ;

*/ несвоевременное исполнение платежных документов на перечисление средств, подлежащих зачислению на счета бюджета и государственных внебюджетных фондов;

• несоблюдение нормативов финансовых затрат на оказание государственных или муниципальных услуг;

i/ несоблюдение предельных размеров дефицитов бюджетов, государственного или муниципального долга и расходов на обслуживание государственного или муниципального долга, установленных БК РФ;

*/ несвоевременное представление проектов бюджетов и отчетов об исполнении бюджетов;

- отказ подтвердить принятые бюджетные обязательства, кроме оснований, установленных БК РФ;
- несвоевременное подтверждение бюджетных обязательств, несвоевременное осуществление платежей по подтвержденным бюджетным обязательствам;
- финансирование расходов, не включенных в бюджетную роспись;

*/ финансирование расходов в размерах, превышающих включенные в бюджетную роспись и утвержденные лимиты бюджетных обязательств;

- открытие счетов бюджета в кредитных организациях при наличии на соответствующей территории отделений Банка России и др.

Указанные нарушения выступают основаниями применения мер принуждения за нарушение бюджетного законодательства РФ.

3. Круг ***мер, применяемых к нарушителям*** *бюджетного законодательства* ***РФ,*** очерчен положениями ст. 282 БК РФ: '

§/ предупреждение о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса;

- блокировка расходов;
- изъятие бюджетных средств;

i/ приостановление операций по счетам в кредитных организациях;

- наложение штрафа;
- начисление пени и т. д.

Лекция 72. Полномочия государственных органов в области привлечения к ответственности за нарушения бюджетного законодательства

чьного казначейства

Полномочия по применению мер государственного воздействия за нарушение бюджетного законодательства в соответствии с законом предоставлены: 1) органам федерального казначейства; 2) иным органам, исполняющим бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты.

Порядок реализации указанных полномочий ***органами федерального казначейства*** регламентируется положениями ст. 284 БК РФ и Инструкции о порядке применения органами федерального казначейства мер при-

нуждения к нарушителям бюджетного законодательства РФ, утвержденной приказом Минфина РФ от 26.04.2001 № 35н.

Руководители органов федерального казначейства и их заместители имеют право:

$/ списывать в бесспорном порядке суммы бюджетных средств, используемых не по целевому назначению, и в других случаях, предусмотренных БК РФ;

- списывать в бесспорном порядке суммы бюджетных средств, подлежащих возврату в бюджет, срок возврата которых истек;
- списывать в бесспорном порядке суммы процентов (платы) за пользование бюджетными средствами, предоставленными на возвратной основе, срок уплаты которых наступил;
- взыскивать в бесспорном порядке пени за несвоевременный возврат бюджетных средств, предоставленных на возвратной основе, просрочку уплаты процентов за пользование бюджетными средствами, предоставленными на возвратной основе, в размере 1/300 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки;
- выносить предупреждение руководителям органов исполнительной власти, органов местного самоуправления и получателей бюджетных средств о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса;
- составлять протоколы, являющиеся основанием для наложения штрафов;
- взыскивать в бесспорном порядке пени с кредитных организаций за несвоевременное исполнение платежных документов на зачисление или перечисление бюджетных средств в размере 1/300 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

Законодательством предусмотрена возможность как обжалования незаконных действий органов федерального казначейства и их должностных лиц в судебном порядке, так и привлечения указанных должностных лиц к уголовной, административной, дисциплинарной ответственности, а также ответственности, предусмотренной законодательством о государственной и муниципальной службе.

2* Порядок реализации полномочий по применению мер воздействия за нарушение бюджетного законодательства ***иными органами, исполняющими бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты,*** установлен положениями ст. 284.1 БК РФ. В ней закреплено правило, согласно которому в случаях, когда региональные или местные бюджеты исполняются не органами федерального казначейства, руководители органов, исполняющих эти бюджеты, также вправе применять предусмотренные за нарушение бюджетного законодательства меры принуждения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Законодательные акты

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. Федеральных законов от 24.07.2002 № 110-ФЗ, от 10.07.2002 № 86-ФЗ, от 29.05.2002 № 57-ФЗ, от 30.12.2001 № 194-ФЗ, от 8.08.2001 № 126-ФЗ, от 27.12.2000 № 150-ФЗ, от 5.08.2000 № 116-ФЗ, от 31.12.99 № 227-ФЗ).
2. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. послед, измен, и доп.). СЗ РФ. 1994, № 32. Ст. 3301; Гражданский кодекс Российской Федерации, часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (в ред. послед, измен, и доп.). СЗ РФ. 1996, № 5. Ст. 411.
3. Гражданский процессуальный кодекс РСФСР от 11 июня 1964 г. (в ред. послед, измен, и доп.). Ведомости РСФСР. 1964, № 24. Ст. 407.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. послед, измен, и доп.). СЗ РФ. 1998, № 31, Ст. 3824; Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. послед, измен, и доп.) РГ. 2000, № 153 -154.
5. Таможенный кодекс Российской Федерации от 18 июня 1993 г. № 5221-1 (в ред. послед, измен, и доп.). Ведомости РФ. 1993, № 31, Ст. 1224.
6. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (в ред. послед, измен, и доп.). СЗ РФ. 1996, № 25. Ст. 2954.
7. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" С измен, на 28.03.2002). СЗ РФ. 1996, № 48, Ст. 5369; 1998, № 30. Ст. 3619.
8. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (в ред. послед, измен, и доп.). Ведомости РФ. 1992, № 11. Ст. 527.

2. Рекомендуемая литература

1. *Вельский КС.* Финансовое право: наука, история, библиография. М.: Юристъ, 1994.
2. *Боголепов О. Т.* Краткий курс финансовой науки. М.: Пролетарий, 1929.
3. *Буковецкий А.И.* Введение в финансовую науку. Л., 1929.
4. *Воронова Л.К., Карасева М.В., Кудрявцева Л.Б. и др.* Финансовое право Российской Федерации: Учебное пособие / Отв. ред. М.В. Карасева. Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 1994.
5. *Годме Т.М.* Финансовое право (пер. с франц.). М: Прогресс, 1978.
6. *Горбунова О.Н., Селиков А.Д., Другова Ю.В.* Бюджетное право России: Учебное пособие. М.: ТК Велби, 2002.
7. *Грачева Е.Ю., Куфакова Н.А., Пепеляев С.Г* Финансовое право России: Учебник. М., 1995.

8. *Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д.* Финансовое право. М.: Новый Юрист, 1998.
9. Вопросы бюджетно-налогового федерализма в России и США: Материалы российско-американских семинаров. М.: Финансы, 1996.
10. *Жданов АЛ.* Финансовое право РФ. М., 1995.
11. *Кулитер ИМ.* Очерки финансовой науки. Петроград, 1919.
12. *Кучеров ИИ.* Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 2001.
13. *Кучеров И.И.* Бюджетное право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 2002.
14. *Озеров ИХ,* Основы финансовой науки. Рига, 1923.
15. *Парыгина В.А., Тедеев А.А.* Налоговое право Российской Федерации: Учебник для вузов. Серия "Учебники, учебные пособия". Ростов н/Д: Феникс, 2002.
16. *Пепеляев СТ.* Гражданин как субъект финансово-правовых отношений. Дис. канд. юрид. наук. М: Изд-во МГУ, 1991.
17. Роль денежно-кредитной, бюджетной и налоговой политики в экономическом развитии промышленно развитых стран (на примере Японии, США, Франции и ФРГ): Научно-аналитический обзор. М.: ИНИОН РАН, 1992.
18. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов (пер. **с** англ.). М.: Соцэкгиз, 1962.
19. *Соболев М.Н.* Очерки финансовой науки. Петроград, **1925.**
20. Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Л.К. Вороновой, Н.И. Химичевой. М.: Юридическая литература, 1987.
21. Финансовое право: Теоретический курс. М., 1992.
22. Финансовое право: Учебник/ Отв. ред. **Н.И. Химичева. М.: БЕК, 1995.**
23. Финансовое право: Учебник / Под ред. **О.Н. Горбуновой. М.: Юристь,** 1996.
24. *Цыпкин С.Д.* Доходы государственного бюджета **СССР. Правовые вопросы.** М., 1973.
25. *Эриашвили Н.Д.* Финансовое право: Учебник для вузов. **М.: ЮНИТИ** - ДАНА, Закон и право, 2000.
26. *Эриашвили Н.Д.* Бюджетное право: Учебник для вузов. **М.: ЮНИТИ** - ДАНА, Закон и право, 2001.

СОДЕРЖАНИЕ

Лекция 1. Сущность бюджета. Понятие, предмет и метод бюджетного права . . 3

/. Сущность бюджета
2. Место и роль бюджетного права в системе российского права
3. Понятие и предмет финансового права
4. Предмет, объект и методы бюджетного права

Лекция 2. Система бюджетного права 4

1. Понятие и элементы системы бюджетного права
2. Общая и особенная части бюджетного права
3. Институты бюджетного права
4. Субинституты бюджетного права
5. Нормы бюджетного права

Лекция 3. Бюджетное право как составная часть науки финансового права . . . 6

1. Место науки бюджетного права
2. Определение науки бюджетного права, ее предмета
3. Состав науки бюджетного права. Подходы к определению состава
4. Нормативная и эмпирическая база науки бюджетного права
5. Методология и библиография науки бюджетного права

Лекция 4. Функции науки бюджетного права 9

Лекция 5. Бюджетное право как учебная дисциплина 9

/. Бюджетное право как учебная дисциплина
2. Отличие бюджетного права как науки и бюджетного права как учебной дисциплины
3. Назначение курса "Бюджетное право"

Лекция 6. Основные понятия бюджетного права 11

Лекция 7. Понятие и структура нормы бюджетного права 13

1. *Понятие нормы права*
2. Понятие нормы бюджетного права
3. Структура нормы бюджетного права
4. Гипотеза, юридические факты. Диспозиция. Санкция
5. Основная государственно-правовая роль бюджет но -правовых норм

Лекция 8. Формы реализации норм бюджетного права 16

1. Императивный характер норм бюджетного права
2. Понятие и формы реализации норм бюджетного права: исполнение, применение, использование, соблюдение

Лекция 9. Виды норм бюджетного права 17

/. Классификации видов норм права
2. Классификация по назначению и по содержанию
3. Классификация в зависимости от порядка реализации прав и обязанностей участников бюджетных отношений
4. Классификация по методу воздействия на поведение субъектов
5. Классификация в зависимости от порядка действия норм во времени, в пространстве и по кругу лиц
6. Классификация норм по их юридической силе
7. Общие и специальные нормы бюджетного права

Лекция 10. Источники бюджетного права 19

/. Понятие источника права
2. Проблемы в определении понятия "источник права", в том числе в бюджетном праве

3. Два значения понятия "источник права "

4. Понятие источника права в бюджетном праве

Лекция 11. Виды (система) источников бюджетного права 21

/. Система источников бюджетного права
2. Конституция РФ как источник бюджетного права
3. Бюджетное законодательство как источник бюджетного права
4. Бюджетный кодекс РФ
5. Федеральные законы о федеральном бюджете

Лекция 12. Подзаконные нормативные правовые акты как источник бюджетного права 23

1. Специфика подзаконных нормативных актов в бюджетном праве
2. Акты органов общей и специальной компетенции, содержащие нормы бюджетного права

Лекция 13. Иные источники бюджетного права 25

1. Локальные акты
2. Договоры Российской Федерации
3. Судебные прецеденты

Лекция 14. Действие актов бюджетного законодательства во времени 26

1. Порядок введения в действие актов бюджетного законодательства
2. Пределы действия введенных актов бюджетного законодательства во времени
3. Порядок прекращения действия актов бюджетного законодательства

Лекция 15. Действие актов бюджетного законодательства в пространстве и по кругу лиц 28

1. Действие актов в пространстве
2. Действие актов по кругу лиц

Лекция 16. Понятие, состав, структура и элементы бюджетных правоотношений 29

/. Понятие бюджетных правоотношений, их составные части
2. Состав бюджетных правоотношений
3, Структура бюджетных правоотношений, ее элементы

Лекция 17. Объект бюджетных правоотношений 31

/. Неоднозначность понимания объекта правоотношения (монистическая и плюралистическая теории)
2. Определение объекта бюджетных правоотношений

Лекция 18. Юридическое содержание бюджетных правоотношении 32

Лекция 19. Субъекты бюджетных правоотношений 32

1. Государство и его территориальные образования
2. Президент и органы государственной власти РФ, их компетенция в сфере бюджетно-правовых отношений
3. Органы государственной власти субъектов РФ, их компетенция в бюджетно-правовой сфере
4. Органы местного самоуправления
5. Прочие субъекты бюджетных правоотношений

Лекция 20. Бюджетная система Российской Федерации 36

/. Общие положения
2. Узкое и широкое определения бюджетной системы РФ. Элементы бюджетной системы
3. Структура бюджетной системы РФ
4. Единство как главное специфическое свойство бюджетной системы РФ

Лекция 21. Виды бюджетов и внебюджетных фондов 38

/. Классификация бюджетов по принадлежности к определенному уровню бюджетной системы
2. Консолидированный бюджет РФ. Бюджет и консолидированный бюджет субъекта РФ. Бюджет муниципального образования
3. Государственные внебюджетные фонды, целевые бюджетные фонды, резервные фонды

Лекция 22. Принципы бюджетной системы Российской Федерации 39

1. Понятие и значение принципов в юридической науке
X Понятие и содержание принципов бюджетной системы РФ

Лекция 23. Бюджетная классификация Российской Федерации 43

1. Определение бюджетной классификации РФ
2. Единство как организационный принцип бюджетной классификации РФ
3. Состав бюджетной классификации
4. Классификация доходов
5. Функциональная классификация расходов
6. Экономическая классификация расходов
7. Классификация источников финансирования дефицитов
8. Ведомственная классификация расходов федерального бюджета
9. Ведомственная классификация расходов бюджетов субъектов РФ и ведомственная классификация расходов местных бюджетов

Лекция 24. Понятие и виды доходов бюджетов 45

/. Понятие доходов бюджетов
2. Государственные доходы
3. Муниципальные доходы
4. Классификация доходов бюджетов по формам их образования

Лекция 25. Неналоговые доходы бюджетов 46

1. Состав неналоговых доходов

2. Состав неналоговых доходов согласно БК РФ

Лекция 26. Налоговые доходы бюджетов 47

1. Состав налоговых доходов бюджетов. Изменение роли отдельных видов налогов
2. Понятие налога, элементы налогообложения

3. Понятие сбора

Лекция 27. Понятие, место и роль налогового права 49

/. Дискуссия о месте и роли налогового права
2. Определение налогового права и его предмета
3. Структура системы налоговых отношений
4. Участники налоговых правоотношений

Лекция 28. Источники налогового права 51

/. Понятия источников налогового права и налогово-правовых норм
2. Система источников налогового права и ее составные части

Лекция 29. Система налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации . . 52

/. Налоговая система РФ. Система налогов и сборов РФ. Три вида налогов и сборов, их основное отличие
2. Нестабильность состава налогов и сборов РФ
3. Федеральные налоги и сборы. Их перечни согласно НК РФ и согласно Закону Российской Федерации "Обосновах налоговой системы в Российской Федерации"
4. Региональные налоги и сборы
5. Местные налоги и сборы

Лекция 30. Налог на прибыль 58

Лекция 31. Налог на добавленную стоимость 62

Лекция 32. Акцизы 73

Лекция 33. Налог на доходы физических лиц 79

Лекция 34. Единый социальный налог 87

Лекция 35. Налог на добычу полезных ископаемых 95

Лекция 36. Налог на имущество организаций 99

Лекция 37. Налог с продаж 104

Лекция 38. Налог на игорный бизнес 107

Лекция 39. Налог на имущество физических лиц 109

Лекция 40. Налог на рекламу 112

Лекция 41. Налог на наследование и дарение 114

Лекция 42. Регистрационный сбор с физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность 117

Лекция 43. Курортный сбор 118

Лекция 44. Сбор за право торговли 119

Лекция 45. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) 120

Лекция 46. Налоговые правоотношения и их участники 123

L Понятие налоговых правоотношений
2. Система налоговых правоотношений
3. Участники налоговых правоотношений

Лекция 47. Обязанность по уплате налогов и сборов и ее исполнение 125

/. Содержание обязанности по уплате налогов и сборов
2. Важнейшие критерии обязательности налога (сбора). Обязательные элементы налогообложения и сборов
3. Дополнительные (факультативные) элементы юридического состава налога
4. Понятия "налоговая обязанность "и "налоговая обязанность налогоплательщика или плательщика сбора "
5. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (сбора). Объект налогообложения, его основные виды

Лекция 48. Порядок исчисления налогов (сборов) 130

1. Исчисление налогового обязательства налогоплательщиком самостоятельно, налоговым агентом и налоговыми органами
2. Налоговая база, два метода ее учета
3. Налоговые ставки, их виды
4. Налоговые льготы, их виды
5. Налоговый период

Лекция 49. Порядок уплаты налогов (сборов) 133

1. Уплата налогов в безналичной и наличной формах, разовой оплатой и по частям
2. Три основных методологических способа уплаты налога
3. Сроки уплаты налога, недоимка

4. Понятия уплаченного и неуплаченного налога
5. Надлежащая валюта налогового платежа
6. Уплата налогов и сборов в соответствующий бюджет

Лекция 50. Порядок принудительного исполнения налоговой обязанности . . . 136

1. Направление требования об уплате налога (сбора)
2. Взыскание

Лекция 51. Меры принудительного исполнения налоговой обязанности 138

1. Обращение взыскания в отношении денежных средств организации (налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента) на счетах в банках
2. Обращение взыскания на иное имущество
3. Обращение взыскания на имущество налогоплательщиков (плательщиков сбора), налоговых агентов - физических лиц (в том числе индивидуальных предпринимателем)

Лекция 52. Налоговый контроль 142

/. Понятие налогового контроля
2. Органы налогового контроля в РФ. Федеральная служба налоговой полиции России (ФСНП России)
3. Взаимодействие органов налогового контроля
4. Цели, формы, мероприятия налогового контроля
5. Методы налогового контроля

Лекция 53. Контроль за соблюдением налогового законодательства 145

Лекция 54. Учет налогоплательщиков 146

/. Понятие учета налогоплательщиков, его целы, законодательная база
2. Порядок постановки налогоплательщиков на учет
3. Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)
4. Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН)

Лекция 55. Налоговые проверки 147

/. Камеральная налоговая проверка
2. Выездная налоговая проверка
3. Встречная налоговая проверка

Лекция 56. Взыскание налоговых санкций 151

7. Понятие налоговой санкции. Штраф
2. Судебный порядок взыскания налоговой санкции

Лекция 57. Расходы бюджетов 151

/. Понятие расходов бюджетов
2. Виды расходов бюджетов
3. Текущие расходы
4. Капитальные расходы
5. Расходы, не предусмотренные бюджетам

Лекция 58. Расходы федерального **бюджета** 153

/. Суть бюджетно-налогово
2. Функциональные расходы, финансируемые из федерального бюджета
3. Расходы, финансируемые совместно из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и муниципальных образовании

Лекция 59. Расходы бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов 155

1. Функциональные виды расходов бюджетов субъектов РФ

Лекция 60. Распределение бюджетных средств 157

1. Формы распределения бюджетных средств (формы бюджетных расходов)
2. Расходы бюджетных организаций
3. Бюджетный кредит юридическим лицам, не являющимся государственными или муниципальными или унитарными предприятиями
4. Трансферты населению
5. Субсидии и субвенции

Лекция 61. Понятие бюджетного процесса, его участники 159

1. Понятие бюджетного процесса
2. Принципы бюджетного процесса
3. Участники бюджетного процесса

Лекция 62. Бюджетные полномочия участников бюджетного процесса 160

1. Полномочия законодательных (представительных) органов
2. Полномочия органов исполнительной власти, местного самоуправления
3. Полномочия ЦБ РФ
4. Полномочия органов государственного, муниципального финансового контроля
5. Главные распорядители и распорядители бюджетных средств
6. Получатели бюджетных средств
7. Кредитные организации

Лекция 63. Стадии бюджетного процесса 163

Лекция 64. Составление проектов бюджетов 164

1. Общие положения по составлению проектов бюджетов
2. Перспективный финансовый план, его цели
3. Прогноз социально-экономического развития территории
4. Баланс финансовых ресурсов
5. План развития государственного или муниципального сектора экономики
6. Долгосрочные целевые программы
7. Пример порядка составления проекта закона о федеральном бюджете

Лекция 65. Рассмотрение и утверждение бюджетов 169

1. Рассмотрение проекта бюджета
2. Рассмотрение проекта федерального бюджета
3. Утверждение федерального бюджета

Лекция 66. Исполнение бюджетов 174

1. Понятие исполнения бюджетов. Способы исполнения
2. Казначейское исполнение бюджетов в РФ
3. Исполнение бюджетов по доходам и по расходам
4. Бюджетный учет
5. Отчетность об исполнении бюджета

Лекция 67. Государственный и муниципальный финансовый контроль в бюджетной сфере 176

1. Финансовый контроль. Его цели
2. Государственный и муниципальный контроль с формально-юридической точки зрения
3. Бюджетный контроль

Лекция 68. Формы государственного и муниципального финансового контроля в бюджетной сфере 177

1. Классификации видов и форм финансового контроля
2. Три формы финансового контроля в бюджетной сфере

Лекция 69. Органы, осуществляющие государственный и муниципальный финансовый контроль в бюджетной сфере 179

1. Основные и иные органы, осуществляющие бюджетный контроль

2. Бюджетно-правовые полномочия контрольных органов

Лекция 70. Ответственность за нарушение бюджетного законодательства ... 181

/. Понятие юридической ответственности

2. Понятие юридической ответственностью за нарушение бюджетного законодательства

Лекция 71. Виды нарушений бюджетного законодательства РФ и меры ответственности за их совершение 182

/. Законодательная база [

2. Виды нарушений бюджетного законодательства

3. Меры, применяемые к нарушителям бюджетного законодательства

Лекция 72. Полномочия государственных органов в области привлечения к ответственности за нарушения бюджетного законодательства 183

/. Полномочия органов федерального казначейства

2. Полномочия иных органов

Литература 185