**ВВЕДЕНИЕ**

В условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка.

Применение налогов является одним из экономических методов управления и обеспечения взаимосвязи общегосударственных интересов с коммерческими интересами предпринимателей, предприятий независимо от ведомственной подчиненности, форм собственности и организационно - правовой формы предприятия. При помощи налогов регулируется внешнеэкономическая деятельность, включая привлечение иностранных инвестиций, формируется хозрасчетный доход и прибыль предприятия.

В современном цивилизованном обществе налоги — основная форма доходов государства.

В связи с введением 23 главы Налогового кодекса Российской Федерации в настоящее время не остается сомнений в актуальности данной темы, так как любые изменения в законодательстве приводят к появлению множества вопросов о применении новых норм.

К функциям налога относится проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств, она показывает каким образом реализуется общественное назначение данной категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов.

Объектом исследования данной работы является реализация действующего законодательства в области отношений по поводу исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее НДФЛ).

Предметом исследования являются отношения, регулируемые налоговым законодательством в части налога на доходы физических лиц.

НДФЛ, как и все налоги не бывает индивидуально возмездным, а является регулирующим доходным источником бюджета, так как доходы по нему используются для регулирования поступлений в нижестоящие бюджеты в виде процентных отчислений от налога по ставке, утверждаемой в установленном порядке на очередной финансовый период.

Цель данной работы – проанализировать теоретические основы налогового обложения физических лиц; показать их практическое применение; выявить проблемы связанные с исчислением, уплатой указанного налога; разработать мероприятия по совершенствованию действующего законодательства в указанной сфере деятельности.

Задачами данной работы являются:

1. дать юридическую характеристику основных элементов НДФЛ;
2. провести исследование особенностей формирования налогооблагаемого дохода;
3. определить особенности налогового контроля за соблюдением налогового законодательства, а также особенности ответственности за его нарушение.

Для реализации поставленной цели и решения выявленных задач дипломная работа структурирована в следующей последовательности:

1. Во введении определяется актуальность выбранной темы дипломной работы, цель и задачи работы, объект исследования; анализируется состояние разработанности проблемы в юридической литературе; приводится краткий обзор правовой базы исследования, на материале которой выполнена выпускная квалификационная работа; раскрывается структура работы с кратким изложением ее основных положений.

2. В первой главе дается юридическая характеристика основных элементов налога на доходы физических лиц, определяется правовой статус налогоплательщиков НДФЛ и налоговых агентов, рассматриваются элементы НДФЛ и порядок исчисления, удержания и уплаты НДФЛ.

3. Во второй главе проводиться исследование особенностей формирования налогооблагаемого дохода, дается характеристика особенностей определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме, в виде материальной выгоды, по договорам страхования, договорам негосударственного пенсионного обеспечения и особенности по уплате налога на доходы от долевого участия в деятельности организаций, а также определение доходов отдельных иностранных граждан.

4. В третьей главе дается характеристика налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства, исследуется порядок представления налоговой декларации и анализируются проблемы двойного налогообложения.

5. В заключении обобщаются материалы исследования и предлагаются пути совершенствования действующего законодательства.

При написании данной работы использовались следующие нормативные акты - Налоговый кодекс Российской Федерации, Уголовный кодекс Российской Федерации, Гражданский кодекс Российской Федерации, Федеральные законы о внесении изменений в перечисленные кодексы, а также материалы судебной практики и научная литература.

В данной работе исследованы нормативные акты такие как, Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации первая и вторая части, Гражданский кодекс Российской Федерации первая и вторая части и федеральные законы, также работы таких авторов как Винницкий Д.В., Шаталов С.Д., Лукаш Ю.А., Никитин А.А. и другие работы.

При написании работы использованы следующие методы исследования: аналитический, сравнительный, графический, и другие.

**1. ЮРИДИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ ПО НАЛОГОВОМУ КОДЕКСУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

* 1. **Правовой статус налогоплательщиков налога на доходы физических лиц и налоговых агентов**

С момента вступления в действие Налогового кодекса Российской Федерации появилось понятие – налоговый агент. Нельзя сказать, что по своему содержанию оно совершенно новое для российских налогоплательщиков, «… новой эта категория является только с точки зрения закрепления за ней специального термина, но никак не с точки зрения выполняемых налоговыми агентами функций»[[1]](#footnote-1).

Налоговый кодекс РФ определяет налогового агента как лицо, на которое возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Непосредственно в отношении налога на доходы физических лиц, перечень лиц, которые могут приобрести статус налогового агента, установлен гл. 23 НК РФ.

Налоговые агенты сталкиваются с двумя группами налогоплательщиков, для которых порядок обложения налогом на доходы физических лиц различен.

Ст. 207 НК РФ дает определение таких групп. Это:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;

- физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, получающие доходы от источников в Российской Федерации[[2]](#footnote-2).

Объекты налогообложения, налоговые ставки и порядок расчета налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, предусмотренные главой 23 НК РФ, отличаются для двух групп налогоплательщиков.

Для налогового агента вопрос об отнесении налогоплательщика к первой или второй группе является первостепенным для правильного расчета налога на доходы физических лиц по доходам, источником которых явился данный налоговый агент.

Налоговые резиденты РФ – это физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году (ст. 11 НК РФ).

Налоговыми резидентами являются физические лица вне зависимости от их гражданства.

Порядок расчета периода времени, в течении которого физическое лицо находилось на территории РФ, изложен в Приказе МНС РФ от 29 ноября 2000 года № БГ-3-08/73 «Методические рекомендации налоговым органам о порядке применения гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» ч. 2 Налогового кодекса РФ» (в редакции Приказа МНС РФ от 05.03.2001 г. № БГ-3-08/73).

Даты отъезда и даты прибытия физических лиц на территорию Российской Федерации устанавливаются по отметкам пропускного контроля в документе, удостоверяющем личность гражданина.

В соответствии с НК РФ течение срока фактического нахождения на территории Российской Федерации начинается на следующий день после даты прибытия в Российскую Федерацию.

Российские граждане, состоящие в трудовых отношениях с организацией, предусматривающих продолжительность работы в Российской Федерации в текущем календарном году свыше 183 дней, считаются налоговыми резидентами с начала года.

Налогоплательщики предъявляют налоговому агенту (по месту получения дохода) документы, удостоверяющие принадлежность к гражданству того или иного государства.

Гражданство Российской Федерации - устойчивая правовая связь лица с Российской Федерацией, выражающаяся в совокупности их взаимных прав и обязанностей; Документом, удостоверяющим гражданство Российской Федерации, является паспорт гражданина Российской Федерации или иной основной документ, содержащие указание на гражданство лица. Виды основных документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации, определяются федеральным законом.

Иностранный гражданин - лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и имеющее гражданство (подданство) иностранного государства. Лицо без гражданства - лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и не имеющее доказательства наличия гражданства иностранного государства[[3]](#footnote-3).

Список документов, удостоверяющих личность налогоплательщика, принимаемых в качестве доказательства принадлежности к гражданству того или иного государства, содержится в Приложении к Приказу от 30.10.2001 г. № БГ-3-08/379 МНС России. (Приложение 1.)

Для освобождения от налогообложения доходов, полученных от источников в РФ, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий нерезидент Российской Федерации должен представить подтверждение того, что он является налоговым резидентом государства, с которым у Российской Федерации заключен договор об избежании двойного налогообложения[[4]](#footnote-4). В противном случае его доходы, полученные от источников в РФ, будут облагаться налогом по ставке 30%.

На практике нередко возникает вопрос уплаты НДФЛ несовершеннолетними лицами в случаях, например, оплаты за их обучение в учебном заведении организацией или получения ими призов и вознаграждений за участие в различных конкурсах. В этих и подобных случаях налогоплательщиком является лицо, непосредственно получающее доход, т.е. несовершеннолетний гражданин. Однако законодательством о налогах и сборах пока не предусмотрен порядок уплаты НДФЛ указанными лицами. Поэтому данный вопрос может регулироваться следующим образом. Сумма налога с совокупного дохода несовершеннолетнего удерживается по соглашению с заработной платы родителя или вносится по приходному ордеру в кассу организации. Кроме того, гл. 4 НК РФ "Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах" предусмотрена возможность участия в налоговых отношениях, в том числе и при уплате НДФЛ, представителя налогоплательщика. Законным представителем налогоплательщика - физического лица согласно п. 2 ст. 27 НК РФ признается лицо, выступающее в качестве его представителя в соответствии с гражданским законодательством РФ, т.е. это могут быть родители либо усыновители, попечители и опекуны. При отсутствии таковых в случаях, когда судом родители лишены родительских прав или по иным причинам, в силу которых дети остались без родительского попечения (в частности, когда родители уклоняются от воспитания либо защиты их прав и интересов), над детьми устанавливается опека или попечительство.

Кроме того, обязанность по уплате налогов и сборов за налогоплательщиков - физических лиц, признанных судом безвестно отсутствующими или недееспособными, предусмотренная ст. 51 НК РФ, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять их имуществом[[5]](#footnote-5). При получении указанными лицами доходов они считаются плательщиками НДФЛ, который уплачивается только за счет денежных средств этих лиц. Однако исполнение такой обязанности приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности или отсутствия денежных средств у указанных физических лиц для исполнения обязанности по уплате НДФЛ.

Особо следует отметить, что лица, на которых возложена обязанность по уплате налога за отсутствующих или недееспособных лиц, не вправе уплачивать различного рода штрафы, предусмотренные НК РФ, за счет имущества последних. Это связано, в частности, с тем, что безвестно отсутствующие лица должны быть дополнительно защищены от возможного причинения им имущественных убытков со стороны налоговых органов. При причинении гражданину убытков в результате незаконных действий государственных, в том числе и налоговых, органов всех уровней эти убытки в соответствии со ст. 16 ГК РФ подлежат возмещению.

Обязанность по уплате НДФЛ безвестно отсутствующим исполняется опекуном или попечителем, а недееспособным - его опекуном. При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате НДФЛ возобновляется со дня принятия указанного решения.

**1.2. Элементы налога на доходы физических лиц**

В соответствии со ст. 17 НК РФ налог считается установленным, когда определены налогоплательщики и следующие обязательные элементы налогообложения:

* объект налогообложения;
* налоговая база и налоговая ставка;
* налоговый период;
* порядок исчисления налога;
* порядок и сроки уплаты налога.

Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения.

Следствием данного положения ст. 38 НК РФ являются следующие обязательные элементы налогообложения – налоговая база и налоговая ставка.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ[[6]](#footnote-6).

В определенных случаях ставки федеральных налогов могут устанавливаться Правительством Российской Федерации в порядке и пределах, определенных НК РФ.

Налоговая база и порядок ее определения по региональным и местным налогам устанавливаются настоящим Кодексом. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных настоящим Кодексом.

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи[[7]](#footnote-7).

Общий порядок исчисления для всех установленных налогов определен ст. 52 НК РФ. В соответствии с положениями данной статьи налогоплательщик самостоятельно, а в случаях предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, налоговый орган или налоговый агент исчисляют сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Порядок и сроки уплаты налога зависят от того, на кого возложено исполнение данной обязанности. По общему правилу, содержащемуся в ст. 45 НК РФ, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Если же обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога с налоговым агентом.

Льготы по налогам и сборам не являются обязательным элементом налогообложения, но в соответствии с п.2 ст.17 НК РФ в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут предусматриваться налоговые льготы, а также основания для их использования налогоплательщиком.

Льготами по налогам и сборам признаются представляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками и плательщиками сборов.

Включается и возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (ст. 56 НК РФ).

Налог на доходы физических лиц включен в состав федеральных налогов. Как определено п.5 ст.3 НК РФ, федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются Налоговым кодексом РФ. В дополнении к данному положению в соответствии со ст.53 НК РФ налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам тоже устанавливаются только НК РФ. Поэтому по всем вопросам, касающимся исчисления налога на доходы физических лиц, налоговых ставок, налоговой базы и порядка ее определения по данному налогу, необходимо руководствоваться только гл. 23 НК РФ.

Объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц в соответствии со ст. 209 НК РФ признается доход полученный налогоплательщиками:

1. от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;
2. от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ[[8]](#footnote-8).

Общие для всех налогов принципы определения доходов установлены ст. 41 НК РФ.

Доходом признается экономическая выгода в денежной или материальной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в Российской Федерации либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Министерством финансов Российской Федерации.

В соответствии с гл. 23 НК РФ порядок определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц изложен в ст. 210 НК РФ.

Правилом при определении налоговой базы является то, что учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право распоряжения, которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Согласно ст. 209 НК РФ объектом налогообложения доходов физических лиц служит доход, полученный налогоплательщиком (налоговым резидентом РФ) от источников в России и (или) за ее пределами. Поэтому в состав налоговой базы включаются все налогооблагаемые доходы, полученные физическим лицом в течение календарного года, независимо от вида, формы или способа их получения. Освобождаются от налогообложения доходы, перечисленные в ст. 217 НК РФ (например, государственные пенсии или пособия).

Налоговый кодекс в п. 1 ст. 210 упоминает два принципиально различающихся между собой способа получения дохода: приобретение имущества (в денежной и натуральной форме); сбережение имущества (в форме материальной выгоды)[[9]](#footnote-9).

Правильность определения налоговой базы за отчетный период зависит от момента фактического получения дохода. Для установления этой даты могут использоваться два метода - кассовый и метод начислений.

Правовой режим определения налоговой базы зависит от вида налогооблагаемого дохода. Налоговая база большинства доходов (к ним применяется ставка 13%) соответствует денежному выражению доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов (ст. ст. 218 - 221 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ предусматривает несколько разновидностей этих вычетов: стандартные (ст. 218), социальные (ст. 219), имущественные (ст. 220) и профессиональные (ст. 221). По сравнению с прежним законодательством о подоходном налоге современный режим вычетов изменился: одни вычеты введены впервые (например, социальные образовательные вычеты), размер других увеличен (например, льготы при покупке жилья).

Стандартные налоговые вычеты зафиксированы в твердой денежной сумме (3000, 500, 400 и 300 руб. за каждый месяц налогового периода) и предоставляются налогоплательщику одним из работодателей - источников выплаты на основании его письменного заявления и доказательств права на вычеты. Некоторые стандартные вычеты зависят от размера совокупного дохода налогоплательщика за предыдущие месяцы (подпункты 3 - 4 п. 1 ст. 218)[[10]](#footnote-10). Начиная с месяца, в котором этот доход превысил 20 тыс. руб., соответствующий налоговый вычет не применяется. Поэтому при переходе в течение календарного года с одного места работы на другое налогоплательщик обязан взять справку о доходах, полученных на прежней работе. Эти сведения будут учтены при определении налоговых вычетов по новому месту работы.

Расчет налоговой базы с учетом стандартных вычетов возможен не только у источника выплаты дохода, но и в налоговом органе на основании налоговой декларации (п. 4 ст. 218).

Социальные вычеты предоставляются налогоплательщикам, участвующим в благотворительной деятельности, оплачивающим свое (или своих детей в возрасте до 24 лет) обучение в образовательных учреждениях, финансирующим лечение и приобретение медикаментов. Законодатель ограничил максимальный размер вычетов. Например, по расходам на лечение вычет не может превышать 25 тыс. руб.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам, получившим доход от продажи своего имущества, построившим или купившим на территории РФ жилой дом или квартиру, взявшим ипотечный кредит в российских банках для нового строительства либо приобретения жилья. Такой вычет, как правило, ограничен твердой денежной суммой (например, 125 тыс. руб.) или размером фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с получением налогооблагаемого дохода. Налогоплательщик обязан доказать факт приобретения им права собственности на жилой дом или квартиру, а также уплаты денежных средств.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются индивидуальным предпринимателям, частнопрактикующим специалистам (п. 1 ст. 227), участникам гражданско-правовых договоров на выполнение работ или оказание услуг, авторам произведений науки, литературы и искусства. Такой вычет предоставляется в соответствии с фактически произведенными и документально подтвержденными расходами, прямо связанными с исполнением соответствующих договоров.

Обязанность доказывания того, что произведенные расходы соответствуют перечисленным признакам, лежит на налогоплательщике.

Если у налогоплательщика отсутствуют необходимые доказательства, то законодатель, как правило, дает возможность вычесть из налогооблагаемого дохода затраты, рассчитанные исходя из твердо установленного норматива.

Если сумма налоговых вычетов окажется больше доходов, то в таком налоговом периоде налоговая база считается нулевой.

Налоговые вычеты применяются не ко всем доходам. Так, налоговая база по доходам, перечисленным в п. 2 (например, стоимость товаров, переданных по договору дарения в рекламных целях) и п. 3 (например, дивиденды по акциям) ст. 224, не уменьшается на сумму каких-либо вычетов. С учетом повышенной налоговой ставки это приведет к значительному увеличению налогового бремени по этим видам доходов[[11]](#footnote-11).

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению или по указанию уполномоченных органов удерживаются какие-либо суммы, эти вычеты не уменьшают налоговую базу.

Хотя законодатель отказался от прогрессивной шкалы налогообложения, тем не менее, к налоговой базе подоходного налога может применяться три различные налоговые ставки (13, 30 и 35%). Поэтому она определяется отдельно по каждому виду доходов. В качестве общего правила для основной массы доходов (независимо от типа или вида договора) установлена единая налоговая ставка - 13% (п. 1 ст. 224). Повышенные ставки в 30 и 35% применяются лишь в отдельных высокодоходных сферах экономической деятельности, исчерпывающий перечень которых приводится в п. п. 2-3 ст. 224 НК РФ.

**1.3. Порядок исчисления, удержания и уплаты налога на доходы физических лиц**

Российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, а также коллегии адвокатов и их учреждения, обязанные исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога на доходы физических лиц (НДФЛ), именуются налоговыми агентами[[12]](#footnote-12).

Статья 226 НК РФ раскрывает особенности исчисления налога налоговыми агентами.

Согласно данной статье налоговый агент - это российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, за исключением доходов следующих видов налогоплательщиков:

- индивидуальных предпринимателей, зарегистрированных в установленном действующим законодательством порядке, - по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности;

- частных нотариусов и других лиц, занимающихся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, - по суммам доходов, полученных от такой деятельности;

- физических лиц - исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества, а также от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;

- физических лиц - налоговых резидентов Российской Федерации, получающих доходы из источников, находящихся за пределами Российской Федерации, - исходя из сумм таких доходов.

Налоговые агенты удерживают начисленную сумму налога из любых доходов налогоплательщика при их фактической выплате, при этом удерживаемая сумма не должна превышать 50% от суммы выплаты.

Перечисление налога по доходам, выплачиваемым в денежной форме, налоговые агенты обязаны произвести не позднее дня получения денежных средств в банке или дня, следующего за днем фактической выплаты дохода в денежной форме. Если доход выплачивается в натуральной форме или получен в виде материальной выгоды, то налоговые агенты обязаны перечислить его не позднее дня фактического удержания налога.

Исчисление и уплата сумм налога в соответствии со ст. 226 НК РФ производится налоговым агентом в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент. Таким образом, для налоговых агентов установлен общий порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц. Однако из всех рассматриваемых доходов выделены некоторые доходы налогоплательщика, в отношении которых налоговые агенты производят исчисление и уплату налога в особом порядке, установленном НК РФ.

В перечень исключений попадают следующие виды доходов:

1. доходы по операциям с ценными бумагами, включая инвестиционные паи паевого инвестиционного фонда, и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги (ст. 214.1 НК РФ);
2. доходы индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой, полученные от осуществления такой деятельности (ст. 227 НК РФ);
3. доходы установленные ст. 228 НК РФ:

* исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества;
* исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;
* физические лица - налоговые резиденты Российской Федерации, получающие доходы из источников, находящихся за пределами Российской Федерации;
* доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами, - исходя из сумм таких доходов;
* выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других, основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов)[[13]](#footnote-13).

Рассмотрим подробнее основания, по которым перечисленные виды доходов рассматриваются в качестве исключения.

1. Доходы по операциям с ценными бумагами, включая инвестиционные паи паевого инвестиционного фонда, и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги.

При определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами, включая инвестиционные паи паевого инвестиционного фонда, и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги, учитываются доходы, полученные по следующим операциям[[14]](#footnote-14):

купли-продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;

купли-продажи ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;

с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги;

купли-продажи инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, включая их погашение;

с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги, осуществляемым доверительным управляющим (за исключением управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд) в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), являющегося физическим лицом.

Под финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги, в целях настоящей главы понимаются фьючерсные и опционные биржевые сделки.

Налоговым агентом в отношении данных доходов признается доверительный управляющий, который определяет налоговую базу с учетом положений ст. 214.1 НК РФ.

1. Доходы индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой, полученные от осуществления такой деятельности. В соответствии со ст. 227 НК РФ доходы индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой, полученные от осуществления такой деятельности, относятся к группе доходов, в отношении которых налоговые агенты не производят исчисление налога.

Эти налогоплательщики самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет.

1. Перечень доходов, установленных ст. 228 НК РФ.

Налогоплательщики, получившие доходы самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет.

Они обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

Таким образом, налоговые агенты не производят исчисление и уплату сумм налога на доходы физических лиц в отношении тех доходов, источником которых может явиться налоговый агент.

Неисполнение или не надлежащее исполнение налоговым агентом возложенных на него налоговым законодательством обязанностей является основанием привлечения налогового агента к ответственности.

Исчисление сумм и уплата НДФЛ производятся налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка в размере 13%, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога[[15]](#footnote-15).

Сумма НДФЛ применительно к доходам, в отношении которых применяются ставки 30 и 35%, исчисляется налоговым агентом по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику. Исчисление НДФЛ производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов и удержанных ими сумм налогов. Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Причем удержание производится за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате их налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма НДФЛ не может превышать 50% от суммы выплаты.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках. В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, - для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, - для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

В случае невозможности удержания у налогоплательщика исчисленной суммы налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика. Таким обстоятельством, в частности, признается случай, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев.

Уплата НДФЛ за счет налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Если совокупная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в бюджет в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года.

Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, по форме, которая установлена МНС России. Кроме того, они представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц за налоговый период и суммах начисленных и удержанных налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, утвержденной МНС России. Указанные сведения представляются на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникации в порядке, определяемом МНС России. После чего налоговые органы направляют эти сведения налоговым органам по месту постоянного жительства физических лиц. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 10 человек налоговые агенты могут представлять такие сведения на бумажных носителях. В исключительных случаях с учетом специфики деятельности либо особенностей места нахождения организаций налоговые органы могут предоставлять отдельным организациям право представлять сведения о доходах физических лиц на бумажных носителях. При этом сведения о выплаченных индивидуальным предпринимателям суммах за приобретенные у них товары, продукцию или выполненные работы не представляются в том случае, если они предъявили налоговому агенту документы, подтверждающие их государственную регистрацию в качестве предпринимателей без образования юридического лица.

Налоговые агенты выдают физическим лицам по их заявлениям справки о полученных ими доходах и удержанных с них суммах налога по форме, утвержденной МНС России. Излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату по соответствующему заявлению налогоплательщика. Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения задолженности по налогу[[16]](#footnote-16).

# **2. ИССЛЕДОВАНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОГАЕМОГО ДОХОДА**

**2.1. Особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме и в виде материальной выгоды**

Определение налоговой базы налога на доход физических лиц сформулировано в статье 210 НК РФ. В налоговую базу дополнительно к существовавшим ранее доходам включен доход как "право на распоряжение которым возникло" у налогоплательщика. При этом в тексте статьи нет четкого определения видов доходов, которые подпадут под это понятие, и механизма их налогообложения. Применение налогоплательщиками положений данной статьи потребует от законодателей дополнительных разъяснений.

С введением в действие налога на доход физических лиц отменяется прогрессивная шкала обложения совокупного дохода, однако это не означает, что все доходы будут облагаться по единой "плоской" ставке. Размер налоговой ставки не будет теперь зависеть от размера дохода, а будет определяться исключительно видом дохода, в зависимости от которого доходы будут облагаться, согласно статье 224 НК РФ, по ставкам 13%, 30% и 35%.

Для подавляющего большинства доходов предусмотрена ставка 13%. Для этих доходов налоговая база будет определяться как разница между денежным выражением таких доходов и суммой налоговых вычетов.

Если сумма налоговых вычетов по доходам, облагаемым по ставке 13%, будет за отчетный период больше, чем сумма самих доходов, то налоговая база будет за этот период принята равной нулю. На следующий налоговый период эта разница не переносится, за исключением имущественных налоговых вычетов, которые, согласно п. 1 ст. 220, переносятся на следующие налоговые периоды до полного их использования.

Доходы, облагаемые по ставке 30% и 35%, уменьшению на налоговые вычеты не подлежат. Таким образом, лица, получающие доходы, подлежащие налогообложению по ставке 35%, лица, получающие доходы в виде дивидендов, а также физические лица, не являющиеся резидентами РФ, не смогут воспользоваться при налогообложении этих доходов никакими налоговыми вычетами. Однако при этом необходимо принять во внимание, что согласно статье 214 НК налог с доходов в виде дивидендов подлежит уменьшению на уплаченный источником дохода налог на доходы организаций.[[17]](#footnote-17)

Особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме.

При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) или прав, исчисленная исходя из их цен, определяемых в соответствии со статьей 40 настоящего Кодекса.

При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на реализацию горюче - смазочных материалов и налога с продаж.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся:

1) оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;

2) полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе;

3) оплата труда в натуральной форме[[18]](#footnote-18).

В соответствии с данной статьей налоговая база для всех этих доходов определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) или прав, исчисленная исходя из их цен, определяемых в соответствии со статьей 40 НК РФ. Однако эта статья раскрывает определение цены для целей налогообложения только по товарам, работам и услугам, и, таким образом, установить цену имущественных прав на ее основании не представляется возможным. Следовательно, для определения стоимости имущественных прав законодателю необходимо внести дополнительные уточнения в НК РФ.

При этом в тексте статьи указано, что в стоимость товаров, работ, услуг включается сумма налога на реализацию горюче - смазочных материалов, а этот налог, согласно п. 2 ст. 4 Федерального закона от 05.08.2000 N 118-ФЗ "О введении в действие части второй Налогового кодекса РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах", отменяется с 01.01.2001.

Доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, являются:

1) материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными средствами;

2) материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) у физических лиц в соответствии с гражданско-правовым договором, а также у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

3) материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг[[19]](#footnote-19).

Таким образом, два вида доходов, которые ранее относились к доходам, полученным в виде материальной выгоды, теперь исключены из этого перечня, хотя по-прежнему являются налогооблагаемыми доходами. К этим доходам относятся:

- процентные доходы по вкладам в банк в части превышения норматива, которые облагаются теперь налогом по статье 224;

- доходы, полученные в виде превышения выплат по добровольному страхованию над внесенными взносами или над стоимостью полученного ущерба, облагающиеся теперь налогом по статье 213 НК РФ, как доходы по договорам страхования.

Нововведением является выделение в отдельный пункт дохода в виде материальной выгоды, полученного при приобретении ценных бумаг, на сумму превышения рыночной цены над суммой фактических затрат на приобретение. Рыночную цену ценных бумаг легко можно установить только в том случае, если они котируются на бирже. В любом другом случае определение рыночной цены ценной бумаги будет сопряжено с большими сложностями, т.к. для определения их цены потребуется, согласно ст. 40 НК РФ, информация о сделках с идентичными ценными бумагами в сопоставимых условиях. Получить информацию о большом количестве сделок с идентичными ценными бумагами в ситуации, когда речь идет о не котируемых акциях, векселях и других подобных бумагах, вряд ли будет возможно. Использовать для определения рыночной цены ценных бумаг метод последующей реализации или затратный метод в настоящее время нельзя, т.к. для этого, согласно п. 14 ст. 40 НК РФ, надо учитывать особенности главы "Налог на доходы организаций", а из-за отсутствия в настоящее время этой главы в НК это сделать не представляется возможным[[20]](#footnote-20).

К доходам в виде материальной выгоды отнесены теперь доходы в виде разницы между стоимостью товара (работ, услуг), реализованного взаимозависимым лицам, и идентичного товара, реализованного тем же поставщиком, но уже не взаимозависимым лицам. Таким образом, даже при отклонении этих цен друг от друга менее чем на 20% цена реализации товара для налогообложения подоходным налогом будет равна цене реализации товара не взаимозависимым лицам. При этом не уточнен механизм определения налоговой базы единичных сделок, при которых отсутствует факт реализации идентичного товара не взаимозависимым лицам, а так как к взаимозависимым лицам относятся согласно ст. 20 НК физические лица, одно из которых подчиняется другому по должностному положению, а также лица, состоящие в брачных отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, попечителя и опекаемого, то большинство сделок между взаимозависимыми лицами будет носить, по-видимому, именно единичный характер.

**2.2. Особенности определения налоговой базы по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения**

При определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные в виде страховых выплат в связи с наступлением соответствующих страховых случаев по обязательному страхованию, осуществляемому в порядке, установленном действующим законодательством, по добровольному долгосрочному (на срок не менее пяти лет) страхованию жизни и в возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов (за исключением оплаты санаторно-курортных путевок) страхователей или застрахованных лиц, а также доходы в виде страховых выплат по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным со страховщиками, и (или) доходы в виде выплат по договорам добровольного пенсионного обеспечения, заключенным с негосударственными пенсионными фондами, в случае, если такие выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством Российской Федерации[[21]](#footnote-21).

Налогообложение выплат по договорам страхования претерпело некоторые изменения.

Как и ранее, не включаются в налогооблагаемую базу доходы, полученные в виде страховых выплат в связи с наступлением страхового случая по следующим договорам:

- по обязательному страхованию;

- по добровольному долгосрочному (на срок не менее пяти лет) страхованию жизни;

- по добровольному страхованию в возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов;

- по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным со страховщиками, и (или) доходы в виде выплат по договорам добровольного пенсионного обеспечения, заключенным с негосударственными пенсионными фондами, при соблюдении обязательного условия, что выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством РФ.

В случае выплат по договору добровольного краткосрочного (на срок менее пяти лет) страхования жизни облагается разница между суммой выплат и суммой взноса, увеличенной на ставку рефинансирования ЦБ РФ, при этом эта разница, согласно п. 2 ст. 224, облагается налогом по ставке 35%.

При досрочном расторжении договора по добровольному долгосрочному (на срок не менее пяти лет) страхованию жизни или досрочному расторжению договора добровольного пенсионного обеспечения налогом облагается разница между суммой выплаты и суммой взноса. При этом доход, полученный в виде этой разницы, облагается, по-видимому, по ставке 13%, так как в перечне доходов, облагаемых по ставке 35%, указанных в п. 2 ст. 224, определено, что по ставке 35% облагаются "страховые выплаты по договорам добровольного страхования в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 213 НК, а эти размеры относятся только к случаям договоров добровольного страхования жизни, заключенных на срок менее 5 лет". Формулировка данного пункта не совсем корректна. Она не дает возможности определить, все ли доходы по добровольному страхованию облагаются в случае превышения выплат над взносами, увеличенными на ставку рефинансирования ЦБ, по ставке 35%, а до этого момента при превышении других указанных в НК РФ нормативов - по ставке 13%, или это относится только к случаям договоров добровольного страхования жизни, заключенных на срок менее 5 лет, но в этом случае не ясно, почему при досрочном расторжении договора доход облагается по ставке 13%, а при заключении договора на срок менее 5 лет - по ставке 35%.

При получении дохода по договору добровольного имущественного страхования, включая страхование гражданской ответственности, при налогообложении дохода теперь учитывается сумма внесенного страхового взноса и рыночная цена застрахованного имущества на дату заключения договора (или на дату наступления страхового случая - по договору страхования гражданской ответственности). Таким образом, при гибели имущества налогом будет облагаться разница между страховой выплатой и величиной, равной сумме рыночной стоимости имущества и уплаченного страхового взноса.

При повреждении имущества налогом облагается разница между страховой выплатой и суммой от сложения уплаченного страхового взноса и стоимостью ремонта, при этом необходимо документально подтвердить, что стоимость ремонта оплачена, а сам ремонт выполнен и принят заказчиком. Согласно ныне действующему законодательству налогообложению подлежала материальная выгода в виде разницы между суммой страховой выплаты по договорам добровольного имущественного страхования и стоимостью реально полученного ущерба застрахованного имущества[[22]](#footnote-22).

Налогообложение страховых взносов, вносимых из средств организаций или работодателей за физических лиц, также несколько изменено. Большинство взносов по-прежнему облагается налогом на доход. При этом перечень взносов, ранее не облагавшихся подоходным налогом (взносы, вносимые работодателями при обязательном страховании работников в соответствии с законодательством, и взносы по договорам добровольного медицинского страхования при отсутствии выплат застрахованным лицам), дополнен новыми пунктами.

Из налоговой базы при расчете налога исключаются теперь взносы по договорам добровольного страхования, предусматривающие выплаты в возмещение вреда жизни и здоровью, а также взносы, уплачиваемые за физических лиц из средств организаций и (или) иных работодателей при заключении работодателями договоров добровольного пенсионного страхования (договоров о добровольном негосударственном пенсионном обеспечении) при условии, что общая сумма страховых (пенсионных) взносов не превысит двух тысяч рублей в год на одного работника. Данное ограничение по сумме, налагаемое на страховые (пенсионные) взносы, вводится в действие с 1 января 2002 года. До 1 января 2002 года при определении налоговой базы для налога на доходы физических лиц учитываются суммы страховых (пенсионных) взносов в части сумм, превышающих 10000 рублей в год на одного работника.

**2.3. Особенности уплаты налога на доходы от долевого участия в деятельности организаций и особенности определения доходов отдельных иностранных граждан**

Сумма налога на доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов, определяется с учетом следующих положений:

1) сумма налога в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами Российской Федерации, определяется налогоплательщиком самостоятельно применительно к каждой такой выплате по ставке, предусмотренной пунктом 3 статьи 224 настоящего Кодекса.

При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами Российской Федерации, вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с настоящей главой, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, в том случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

В случае если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым не заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, удержанный источником дохода по месту его нахождения налог к зачету при исчислении налога не принимается;

2) если источником дохода налогоплательщика, полученного в виде дивидендов, является российская организация или действующее в Российской Федерации постоянное представительство иностранной организации, указанные организация или постоянное представительство определяют сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по ставке, предусмотренной пунктом 3 статьи 224 настоящего Кодекса, с учетом положений пункта 2 настоящей статьи.

На российскую организацию или действующее в Российской Федерации постоянное представительство иностранной организации возлагается обязанность удержать из доходов налогоплательщика в виде дивидендов при каждой выплате таких доходов сумму налога и уплатить ее в соответствующий бюджет.

Сумма уплаченного распределяющей доход организацией налога на доход организаций, относящаяся к части прибыли, распределяемой в виде дивидендов в пользу налогоплательщика, который в соответствии со статьей 11 настоящего Кодекса является налоговым резидентом Российской Федерации, подлежит зачету в счет исполнения обязательств по уплате налога налогоплательщиком - получателем дивидендов. В случае если сумма уплаченного распределяющей доход организацией налога на доход организаций, относящаяся к части дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика в виде дивидендов, превышает причитающуюся с последнего сумму налога на доход в виде дивидендов, возмещение из бюджета не производится.

Все дивиденды облагаются налогом по ставке 30%, но исчисляются и уплачиваются по-разному, в зависимости от местонахождения источника дохода[[23]](#footnote-23).

Если источник дохода находится за пределами РФ, то налогоплательщик должен сам исчислить и уплатить налог с этого дохода, уменьшив его при этом на сумму налога, исчисленную и уплаченную в стране нахождения источника дохода, при условии заключения с этим государством соглашения об избежании двойного налогообложения.

Если источник дохода находится в РФ, то налог с данного вида дохода удерживает и уплачивает не налогоплательщик, а сам источник дохода. Нововведением при этом является то, что источник дохода уменьшает причитающийся с налогоплательщика налог на сумму уплаченного налога на доход организаций в размере относящегося к части дохода, выплаченного в виде дивидендов.

К особенности определения доходов отдельных иностранных граждан относится то, что не подлежат налогообложению доходы:

1) глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами Российской Федерации, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с дипломатической и консульской службой этих физических лиц;

2) административно - технического персонала представительств иностранного государства и членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами Российской Федерации или не проживают в Российской Федерации постоянно, за исключением доходов от источников в Российской Федерации, не связанных с дипломатической и консульской службой этих физических лиц;

3) обслуживающего персонала представительств, которые не являются гражданами Российской Федерации или не проживают в Российской Федерации постоянно, полученные ими по своей службе в представительстве иностранного государства;

4) сотрудников международных организаций - в соответствии с уставами этих организаций[[24]](#footnote-24).

Перечень необлагаемых доходов иностранных граждан не претерпел изменений, однако доходы иностранных граждан, не вошедших в этот перечень, облагаются теперь в ином прядке.

Все облагаемые доходы иностранных граждан, если они не являются резидентами РФ, будут облагаться согласно п. 3 ст. 224 НК РФ по ставке 30%, причем никаких налоговых вычетов из доходов этих налогоплательщиков, исходя из п. 4 ст. 210 НК РФ, производиться не будет. Таким образом, налоговое бремя иностранных граждан, не являющихся резидентами, возросло, так как ранее их доходы, полученные по основному месту работы, а также при работе по совместительству и гражданско-правовым договорам, облагались по единой для всех шкале, которая начиналась со ставки 12%, при этом они имели право на налоговые вычеты, а все остальные доходы этих лиц облагались по ставке 20%.

Если же иностранные граждане будут являться налоговыми резидентами, то их доходы будут облагаться в общепринятом порядке, как и граждан РФ, со всеми разрешенными НК налоговыми вычетами.

**3. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ЗА СОБЛЮДЕНИЕМ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ЕГО НАРУШЕНИЕ**

**3.1. Порядок предоставления налоговой декларации и налоговый контроль**

Статья 23 Кодекса предусматривает следующие обязанности налогоплательщика по ведению и представлению налоговой отчетности:

- вести в установленном порядке учет доходов (расходов) и объектов налогообложения;

- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые подлежат уплате;

- представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

- в течение трех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги.

Нарушение вышеперечисленных требований влечет ответственность по ст. ст. 119, 120, 121 НК РФ.

Обязанность представления налоговой декларации установлена ст. 80 Налогового кодекса. Причем под налоговой декларацией как видом налоговой отчетности в данной статье понимается отчетность как физических, так и юридических лиц.

Налоговая декларация должна быть составлена в соответствии с определенными требованиями (Приложение 2.) и подана в установленный срок.

Кодекс не указывает конкретных сроков подачи налоговой декларации, а содержит лишь отсылочную норму, гласящую, что налоговая декларация представляется в установленные законом сроки (п. 6 ст. 80). Если налоговая декларация направляется по почте, то она считается представленной в момент отправки заказного письма с описью вложения (п. 2 ст. 80). В установленный законом срок налогоплательщиком должны быть представлены и иные (помимо налоговых деклараций) документы и сведения, необходимые для исчисления и уплаты налога.

Нарушение предусмотренных налоговым законодательством сроков представления налоговой отчетности влечет ответственность по ст. 119 Налогового кодекса РФ. Следует отметить, что текст п. 2 ст. 119 содержит очевидную ошибку в части определения санкции. Наказание в виде штрафа в размере 50% общей суммы денежных средств, находящихся на счете, не может быть установлено за непредставление налоговой декларации в течение более 180 дней по истечении установленного срока. Поэтому до внесения соответствующих изменений в текст этого пункта он не должен применяться.

Законодатель оговаривает признаки грубого нарушения правил учета непосредственно в рассматриваемой статье. В соответствии с ней грубым нарушением признается:

- отсутствие первичных документов и регистров бухгалтерского учета;

- систематическое несвоевременное и неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика[[25]](#footnote-25).

Статья 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете" N 129-ФЗ (далее - Закон) устанавливает правило, в соответствии с которым все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы и служат первичными учетными документами. Пункт 2 ст. 9 Закона содержит требования к оформлению таких документов: они должны быть составлены либо по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, либо (если форма документа не предусмотрена) иметь обязательные реквизиты, исчерпывающий перечень которых дан в п. 2 ст. 9 Закона. Несоблюдение установленной формы первичного учетного документа либо отсутствие в нем необходимых реквизитов ведет к тому, что документ невозможно будет принять к учету и рассматривать его в качестве подтверждения факта совершения хозяйственной операции.

На основе принятых к учету первичных документов в целях систематизации и накопления информации составляются регистры бухгалтерского учета для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

В соответствии со ст. 17 Закона организации обязаны хранить учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность не менее пяти лет. Здесь наблюдается несоответствие аналогичной норме Налогового кодекса, которая гласит, что налогоплательщики обязаны в течение трех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета (п. 1 ст. 23 Налогового кодекса). Что касается несвоевременности и неправильности отражения данных в бухгалтерской отчетности, то законодательством здесь установлены следующие требования. Пункт 3 ст. 8 Закона гласит, что бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица.

Налоговые проверки налогоплательщиков и налоговых агентов бывают двух видов - камеральные и выездные.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основании налоговой декларации, представленной налогоплательщиком, а также других документов, свидетельствующих о деятельности налогоплательщика и имеющихся в распоряжении налогового органа. Такая проверка осуществляется уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя этого органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. При этом налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить разъяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налога[[26]](#footnote-26).

В случае выявления ошибки при заполнении документов или противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

На сумму доплат по налогу, выявленную налоговым органом, он направляет налогоплательщику требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Выездная налоговая проверка согласно абз. 2 ст. 89 НК РФ проводится на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя с выездом по месту нахождения проверяемых. Особо следует подчеркнуть, что налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две и более выездные налоговые проверки по одному и тому же налогу за один и тот же период. Кроме того, означенная проверка не может продолжаться по общему правилу более двух месяцев. Однако в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган вправе увеличить этот срок до трех месяцев.

Согласно указанной статье срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого.

При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушения, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены налогоплательщиком, производится выемка этих документов на основании мотивированного постановления проверяющего, которое подлежит утверждению руководителем соответствующего налогового органа или его заместителем. При этом лицу, у которого производится выемка, сначала предлагается добровольно выдать их, а в случае отказа такая выемка производится принудительно.

В соответствии с абз. 7 ст. 89 НК РФ проверяющий по окончании выездной налоговой проверки составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируется предмет и сроки проведения проверки. Однако требование о составлении такой справки с точки зрения назначения этого документа и его адресата не совсем понятно.

В решении о привлечении лица к ответственности за нарушение налогового законодательства излагается суть допущенного нарушения с указанием документов и иных сведений, подтверждающих обстоятельства, при которых было допущено такое нарушение, доводы, приводимые в свою защиту лицом, привлекаемым к ответственности, и результаты проверки этих доводов. Все выявленные факты налоговых нарушений, зафиксированные в этом решении, обязательно должны сопровождаться указанием статьи Налогового кодекса, предусматривающей вид нарушения и применяемые меры ответственности за него. По результатам рассмотрения акта и приложений к нему в виде соответствующих материалов руководитель налогового органа или его заместитель выносит одно из следующих решений:

- о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах;

- об отказе в привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах;

- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля[[27]](#footnote-27).

На основании вынесенного решения лицу, допустившему нарушения налогового законодательства, направляется требование об уплате пеней. Если означенное лицо отказывается добровольно уплатить сумму санкции или пропустило срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании с данного лица санкции за совершение налогового правонарушения.

Копия решения и требование об уплате пеней вручается проверяемому лицу под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате получения документов указанным лицом либо его представителем. Если эти документы не могут быть вручены ему, то они считаются полученными по истечении шести дней после их отправки по почте заказным письмом.

В случае уклонения проверяемого от получения акта налоговой проверки на последней странице акта делается запись о том, что лицо уклоняется от получения акта.

Такая запись заверяется подписью проверяющего с указанием соответствующей даты.

Главой 19 НК РФ предусмотрен порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Статьей 137 НК РФ и письмом МНС России от 24 августа 2000 г. N ВП-6-18/69 предоставлено право на обжалование актов налоговых органов ненормативного характера (акты, решения, постановления налоговых проверок), действия или бездействия их должностных лиц каждому налогоплательщику или иному обязанному лицу (юристу, адвокату), если, по их мнению, такие действия (бездействие) нарушают их права. Таким образом, обжалуются лишь акты налоговых органов и решения, принимаемые налоговыми органами, которые нарушают права налогоплательщика.

Жалоба на акт (решение) налогового органа, действия или бездействие его должностного лица (далее - жалоба) подается в письменной форме соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу (лицам) этого органа.

Лицо, подавшее жалобу до принятия по ней решения, может отозвать ее на основании письменного заявления. При этом отзыв лишает указанное лицо права на подачу повторной жалобы по означенным выше основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

Жалобы (исковые заявления), поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

**3.2. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение на примере ИМНС г. Великие Луки по Псковской области**

В соответствии со ст. 106 налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность.

Налоговые правонарушения содержат признаки административных нарушений, что характеризует юридическую природу ответственности за налоговые правонарушения как административную ответственность.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в предусмотренных Налоговым кодексом случаях.

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Умышленно совершенным правонарушением признается такое деяние, когда лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не сознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших в результате этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это сознавать.

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Причем лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения.

Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств, которые устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в СМИ и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания;

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. Такие обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, когда совершено налоговое правонарушение.

* выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом либо их должностными лицами в пределах их компетенции.

Указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, когда совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов.

Таким образом, налогоплательщик теперь не обязан выполнять письменные указания налоговых органов, а к применению обязательны только разъяснения. Последние отличаются от письменных указаний тем, что в них разъясняется порядок применения отдельных положений законодательства о налогах и сборах с соответствующим обоснованием, т.е. со ссылкой на конкретные статьи законодательных и нормативных актов.

Кроме того, ст. 112 НК РФ предусмотрены обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налоговых правонарушений.

К смягчающим обстоятельствам относятся:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости.

Следует помнить, что при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с обычным установленным размером.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. При этом размер штрафа увеличивается на 100% по сравнению с обычным установленным размером[[28]](#footnote-28).

Как смягчающие, так и отягчающие ответственность за совершение налоговых правонарушений обстоятельства устанавливаются исключительно судом (а не налоговыми органами) и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения.

В соответствии со ст. 123 НК РФ "Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и/или перечислению налогов" неправомерное не перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет за собой ответственность в виде взыскания штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению. Но иногда возникают проблемы по применению данных норм, это связанно неидеальностью нашего законодательства. Рассмотрим на примере одну из распространенных проблем по уплате налоговыми агентами НДФЛ:

Инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по городу Великие Луки Псковской области (далее - Инспекция) обратилась в Арбитражный суд Псковской области с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью "Радужное" (далее - Общество) штрафов: 2537 руб. на основании статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) и 100 руб. на основании пункта 1 статьи 126 НК РФ.

Решением суда от 20.02.03 требования Инспекции удовлетворены частично, с Общества взыскано 100 руб. штрафа на основании пункта 1 статьи 126 НК РФ, а во взыскании 2537 руб. штрафа отказано.

По мнению Инспекции, налоговый агент не исполнил обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налога на доходы физических лиц, а факт взыскания этих сумм в принудительном порядке на основании решений судов общей юрисдикции не имеет правового значения.

Как видно из материалов дела, Инспекция провела выездную налоговую проверку соблюдения Обществом налогового законодательства, в частности, правильности исчисления, удержания, полноты и своевременности перечисления в бюджет подоходного налога (налога на доходы) с физических лиц за период с 01.01.1999 по 01.07.02. В ходе проверки Инспекция установила, что налоговый агент не удержал 12686 руб. налога на доходы двух физических лиц, выплаченные им Обществом в 2001 году в виде процентов по договорам займа и процентов за пользование чужими денежными средствами.

По результатам проверки налоговый орган составил акт от 11.09.02 N 08-03/897дсп и принял решение от 27.09.02 N 08-03/1979 о привлечении Общества по этому эпизоду к налоговой ответственности на основании статьи 123 НК РФ в виде взыскания 2537 руб. штрафа.

В требовании от 27.09.02 N 08/134 Инспекция предложила налоговому агенту до 08.10.02 уплатить штраф.

В связи с неуплатой Обществом названной суммы в добровольном порядке заявитель обратился в суд.

Отказывая Инспекции в удовлетворении требований о взыскании 2537 руб. налоговых санкций, суд указал на то, что Общество не имело возможности удержать и перечислить в бюджет сумму налога на доходы физических лиц, поскольку доход (проценты по договорам займа и проценты за пользование чужими денежными средствами) выплачен физическим лицам, не являющимся работниками налогового агента, посредством принудительного взыскания с Общества денежных средств на основании решений суда общей юрисдикции. По мнению суда, при отсутствии фактической выплаты дохода налоговым агентом основания для привлечения к ответственности нет.

Из пункта 6 статьи 226 НК РФ следует, что налоговые агенты обязаны перечислять в бюджет суммы исчисленного и удержанного с физических лиц налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода (заработной платы), а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщиков либо по их поручению на счета третьих лиц в банках.

Как установлено судом и не оспаривается Инспекцией, исполнение названных решений производилось судебными приставами-исполнителями на основании исполнительных листов, то есть Общество самостоятельно не выплачивало доход физическим лицам. Следовательно, налоговый агент не мог удержать из таких доходов налог на доходы физических лиц, а также перечислить его в бюджет. Уплата налога налоговым агентом за счет собственных средств не допускается.

Таким образом, действия Общества не содержат состав правонарушения, предусмотренный статьей 123 НК РФ.

Руководствуясь статьей 286, подпунктом 1 пункта 1 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановил: решение Арбитражного суда Псковской области от 20.02.03 по делу N А52/3687/2002/2 оставить без изменения, а кассационную жалобу Инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по городу Великие Луки Псковской области - без удовлетворения. (Приложение 3)

Налоговый кодекс не содержит составов административных правонарушений. Общие процессуальные условия привлечения должностных лиц организаций и налогоплательщиков - физических лиц к административной ответственности за нарушение налогового законодательства предусмотрены Кодексом об административных правонарушениях РФ.

Законодательством не предусмотрены составы административных правонарушений за определенные нарушения, которые теперь предусмотрены НК РФ, отсутствовавшие ранее в налоговом законодательстве, в частности:

- за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116);

- уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117);

- несоблюдение порядка владения, пользования и/или распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125).

Поэтому к налогоплательщикам не могут быть одновременно применены и административные меры воздействия, и налоговые санкции, предусмотренные указанными статьями.

Несвоевременное представление или представление по неустановленной форме должностными лицами организаций в налоговый орган налоговых деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, относятся к длящимся правонарушениям. Двухмесячный срок для привлечения лица к административной ответственности за это правонарушение исчисляется с момента фактического представления декларации.

Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа на территорию или в помещение налогоплательщика отнесено ст. 124 НК РФ к налоговому правонарушению, за совершение которого предусмотрена ответственность в виде взыскания.

Неправомерное не перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащих удержанию и перечислению налоговым агентом, является одним из видов налогового правонарушения и в соответствии со ст. 123 НК РФ влечет за собой взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

Общественная опасность уклонения от уплаты любых налогов, в том числе НДФЛ, заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности, предусмотренной ст. 57 Конституции РФ, что приводит к не поступлению средств в бюджетную систему РФ.

Под уклонением от уплаты налогов, когда подача декларации о доходах является обязательной, понимается непредставление ее, включение в нее заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иные способы уклонения от уплаты налогов. Причем сам способ, при помощи которого физическое лицо уклоняется от уплаты налога, не имеет принципиального значения для правовой оценки содеянного[[29]](#footnote-29).

Обязательным условием наступления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налога, которое может выражаться как в действии, так и в бездействии физических или юридических лиц, является крупный или особо крупный размер неуплаты налога.

Субъектом налогового преступления по ст. 198 УК РФ является вменяемое физическое лицо - гражданин Российской Федерации (в том числе индивидуальный предприниматель) или иностранного государства либо лицо без гражданства, достигшее шестнадцатилетнего возраста, имеющее облагаемый налогом доход и обязанное в соответствии с налоговым законодательством представлять налоговую декларацию о доходах.

Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов по ч. 1 ст. 198 УК РФ предусматривает следующие виды наказаний:

- штраф в размере от 200 до 700 МРОТ или в размере заработной платы либо иного дохода осужденного за период от пяти до семи месяцев.

Штраф согласно ст. 46 УК РФ и есть денежное взыскание, назначаемое в размере, соответствующем определенному количеству минимальных размеров оплаты труда, установленному законодательством РФ на момент назначения наказания, либо в размере заработной платы или иного дохода осужденного за определенный период.

Уклонение от уплаты налога в меньшем размере МРОТ, чем это указано в ст. 198, влечет за собой административную ответственность.

**3.3. Проблемы устранения двойного налогообложения**

Излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы налога подлежат возврату налоговым агентом по представлении налогоплательщиком соответствующего заявления.

Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения этими лицами задолженности по налогу в порядке, предусмотренном ст. 45 настоящего Кодекса.

Суммы налога, не взысканные в результате уклонения налогоплательщика от налогообложения, взыскиваются за все время уклонения от уплаты налога.

Согласно ст. 231 возврат излишне удержанных налоговым агентом сумм производится им только после представления заявления от налогоплательщика.

Не удержанные с физических лиц суммы налога удерживаются до полного погашения задолженности по данному налогу.

Фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом Российской Федерации, за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных за пределами Российской Федерации, засчитываются при уплате налога в Российской Федерации, если это предусмотрено соответствующим договором (соглашением) об избежании двойного налогообложения. При этом размер засчитываемой суммы не может превышать суммы налога, исчисленной так, как если бы эти доходы были получены от источников в Российской Федерации. Такой зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа о полученном доходе и об уплате им налога за пределами Российской Федерации, подтвержденного налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Для освобождения от налогообложения, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в органы Министерства Российской Федерации по налогам и сборам официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения. Такое подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение одного года после окончания того налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от налогообложения, налоговых вычетов или привилегий.

В соответствии со ст. 232 доход физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, при получении ими доходов от источников за пределами РФ уменьшается на суммы налога с доходов, уплаченные в этих государствах, при условии заключения с ними соглашения об избежании двойного налогообложения. При этом налогоплательщик должен представить документы о полученном доходе, об уплате налога с подтверждением налогового органа соответствующего государства. Кроме того, согласно тексту статьи налогоплательщик должен также представить в МНС РФ подтверждение, что он резидент государства, с которым у России соглашение об избежании двойного налогообложения.

Развитие экономики сделало обычным явлением ведение компаниями бизнеса на территориях двух и более стран. В результате последовательного обложения доходов компании в стране получения дохода и в стране ее регистрации (постоянного местопребывания) возникает двойное международное налогообложение.

Одной из важнейших проблем, стоящих перед налоговыми органами как Российской Федерации, так и зарубежных стран, является устранение двойного налогообложения. Особенно остро воспринимается наличие двойного налогообложения российскими организациями, которые вынуждены уплачивать налоги как в России, так и за рубежом.

Двойное налогообложение, как известно, возникает в случаях, когда один и тот же доход или имущество подвергается обложению аналогичным налогом в двух или более странах. Такая ситуация возникает для российских организаций, когда:

а) одно и то же лицо признается резидентом в России и еще в одном или нескольких государствах;

б) один и тот же доход российского резидента рассматривается как имеющий источник происхождения в двух или более странах и облагается налогом в каждой из этих стран;

в) один и тот же доход российского предприятия облагается в Российской Федерации на основе признания резидентства, а в другой стране - в соответствии с законодательством об источнике дохода;

г) имеются различия между Россией и другими странами в порядке и нормах зачета расходов, понесенных налогоплательщиком;

д) в российском налоговом законодательстве отсутствуют положения о зачете отдельных видов налогов, уплаченных российским резидентом в другой стране.

Избежать двойного налогообложения юридического или физического лица можно двумя способами:

путем одностороннего освобождения или налогового зачета (кредита), предоставляемого в стране постоянного местопребывания;

путем заключения соглашений по устранению двойного налогообложения.

Международные налоговые соглашения, заключенные Российской Федерацией, имеют целью устранить возможные случаи двойного налогообложения, которые могут возникнуть в отношениях между странами - партнерами. С этой целью в соглашениях предусматривается последовательное применение ряда определенных правил и процедур.

На первом этапе устраняется двойное налогообложение, проистекающее от различий в правилах определения страны резидентства и источника дохода, применяемых в странах - партнерах. Для этих целей в соглашения вводятся статьи об устранении двойного резидентства и статьи, устанавливающие исключительное право одной из сторон на обложение конкретного вида дохода.

На втором этапе устраняется двойное налогообложение, оставшееся после устранения коллизий между правилами определения резидентства и источника дохода. Такое устранение уже обеспечивается в какой-то степени внутренним законодательством каждой страны. Поэтому налоговые соглашения предусматривают приведение внутренних правил каждой страны в этой сфере в соответствие друг другу или, реже, установление нового режима устранения двойного налогообложения. С этой целью в налоговое соглашение обычно включается специальная статья, рассматривающая методы устранения двойного налогообложения: метод освобождения или метод налогового кредита. При согласовании соглашения стороны могут выбрать один из этих методов в альтернативном порядке или применить их различные комбинации.

Принципиальная разница между ними состоит в том, что метод освобождения касается подлежащих налогообложению доходов, а метод зачета относится к уплаченным налогам.

В Российской Федерации, как правило, применяется метод налогового кредита. Одной из причин этого является то обстоятельство, что при этом значительно сужаются возможности для международного уклонения от налогов.

На третьем этапе устраняется двойное налогообложение, возникающее по причине различий в определении облагаемого дохода в странах - партнерах.

Остановимся более подробно на одном из аспектов международных налоговых соглашений - на методике устранения двойного налогообложения.

Следует иметь в виду, что проблема двойного налогообложения продолжает оставаться весьма актуальной. Ее наличие создает серьезные проблемы для российских организаций и предприятий, осуществляющих деятельность, получающих доходы или имеющих имущество за рубежом.

Главной причиной является то обстоятельство, что в настоящее время действуют налоговые соглашения между Российской Федерацией и 44 странами. Поэтому, в отношениях с государствами, с которыми соглашений нет, может иметь место двойное налогообложение по отдельным видам налогов.

В заключение отметим, что соглашения об устранении двойного налогообложения имеют прямое действие, но следование им требует соблюдения определенных процедур, поскольку ни одно соглашение не может учесть всех особенностей практического применения.

Поэтому в России установлены некоторые внутригосударственные процедуры, позволяющие применять соглашения об устранении двойного налогообложения в соответствии с их смыслом и значением. Они заключаются в том, что существуют два способа практического применения соглашений об устранении двойного налогообложения, касающихся доходов из источника в Российской Федерации:

освобождение доходов, имеющих регулярный и однотипный характер, путем подачи заявлений о предварительном освобождении;

удержание налога с других видов доходов с последующим его возвратом на основании заявлений налогоплательщика о возврате налога.

# **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Введение налога на доходы физических лиц в той или иной стране было обусловлено ее внутренними причинами. При всем различии этих причин может быть выделена общая причина, характерная для всех стран. Острая потребность государства в дополнительных средствах, вызванная ростом задолженности, военными и другими расходами, перестала покрываться реальными налогами, размер которых зачастую не соответствовал истинной платежеспособности граждан. В то же время набравшие силу социальные движения требовали устранения несправедливости косвенного налогообложения, не делавшего различий между бедными и богатыми и более тяжело ложившегося на менее состоятельных граждан. Поэтому и был введен подоходный налог, идея которого заключается именно в обеспечении равнонапряженности налогообложения на основе прямого определения доходов каждого плательщика.

Налоговые системы развиваются под влиянием экономических, социальных и политических процессов, происходящих в той или иной стране. Они тесно связаны с развитием экономики. Возникновение корпоративных форм организации производства, рост общественного благосостояния, расширение круга собственников, появление новых форм получения дохода - эти и другие факторы самым непосредственным образом оказали и оказывают эволюционирующее воздействие на развитие системы подоходного налога.

В 2001 г. в Российской Федерации концептуально изменилась система налогообложения доходов физических лиц.

Особенности новой системы налогообложения заключаются в первую очередь в значительном расширении налоговых льгот, отказе от прогрессивного налогообложения совокупного годового дохода, введении минимальной налоговой ставки 13% применительно к большей части доходов налогоплательщиков.

Важное условие эффективности проводимой государством политики -обеспечение стабильности их финансового состояния в кризисных условиях отечественной экономики.

Налоговое стимулирование экономической деятельности в соответствии с гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" НК РФ осуществляется через определение освобождаемых от налогообложения доходов, а также через налоговые вычеты, уменьшающие совокупный доход налогоплательщика.

Анализ хода налоговой реформы показывает: в целом законодательство о налогах и сборах направлено на поддержку экономики в Российской Федерации. Налоговый кодекс сохранил часть льгот, а также закрепил новые механизмы налогового стимулирования.

Существует множество препятствий для дальнейшего развития налоговой системы в Российской федерации, но наше законодательство планомерно убирает преграды со своего пути и идет по пути улучшения ситуации в налоговой системе и в стране в целом.

В настоящее время налоговая система нуждается в корректировках. А корректировки могут заключатся в следующем: или в повышении налогового бремени, или его понижение плюс «упрощение» налогов. В первом случае можно получить кризис неплатежей так как многие предприятия и физические лица будут попросту уклонятся от уплаты налогов так как работать в убыток никто не хочет. За этим потянется целая вереница проблем которые могут не только усугубить кризис, но и привести к полному развалу экономики. Второй путь более прогрессивен, так как «упрощение» налогов и уменьшение налогового бремени до разумных пределов еще никогда не приводило к новому витку кризиса. Но только – «до разумных пределов» – так как чересчур резкое снижение ставок налогов не может привести к желаемому результату.

Как видно из настоящей работы, обложение доходов физических лиц налогом в РФ имеет много особенностей и вопросов.

Конечно, наше налоговое законодательство оставляет желать много лучшего, но тем не менее его необходимо досконально знать, особенно в части налогообложения физических лиц, так как это касается каждого гражданина, ибо всем известно, что “незнание законов не освобождает от ответственности”. Попадаться на “удочки” всевозможных компаний, обещающих продать вашу квартиру, дачу за немыслимые деньги без уплаты налогов, но не предупреждающих людей о том, что при подаче налоговой декларации они будут иметь проблемы с налоговой инспекцией. Им все равно придется платить, вот только из каких денег, ведь между получением дохода и уплатой (принудительной и со штрафами) налога пройдет время и полученных ими денег уже может и не быть. Так лучше знать и платить меньше и правильно, а для этого нужно просто знать законы страны, в которой живешь, какими бы странными и несправедливыми они порой не казались.

Создание Налогового кодекса преследовало много целей. Одной из них является выведение высоких доходов физических лиц из теневого оборота, то есть их легализация. Для достижения этой цели введена единая ставка НДФЛ, вводятся дополнительные имущественные и социальные вычеты, а также особый порядок их предоставления. Однако, эти меры, в частности единая ставка налога, можно рассматривать лишь в качестве временных, так как задачи подъема отечественной экономики, в общем, и улучшения благосостояния граждан в частности не могут быть решены только в рамках Налогового Кодекса.

Слишком много целей хотят достигнуть законодатели при помощи одного документа, полагая, что налоги, и только они, являются и тормозом и стимулом развития. Сегодня необходимо в первую очередь решать задачи, направленные на преодоление кризиса неплатежей, и как следствие из этого, повышение доходов граждан, принятия соответствующих мер по пресечению уклонения от уплаты налогов. Например, в США обязательность налогообложения опирается на систему строгой ответственности за уклонение от уплаты налогов, сокрытие доходов и занижение налогов.

Необходимо упомянуть о том, что на введение единой ставки НДФЛ имеется и противоположное мнение. Отсутствие прогрессивной шкалы нарушает элементарный принцип справедливости обложения. В сложившейся ситуации будет происходить равное обложение в условиях большой дифференциации доходов, особенно такой, как в России.

В данной ситуации есть только один выход: физическим лицам необходимо учесть все льготы по налогу на доходы физических лиц и собирать подтверждающие документы о произведенных расходах (обучение, лечение и т.д.) предусмотренные главой 23 НК РФ.

В результате исследования были сформулированы следующие выводы:

1. С введением главы 23 НК РФ ситуация в налогообложении физических лиц немного прояснилась, но и появились проблемы, если ранее можно было достаточно легко провести налоговый контроль за уплатой предприятием налогов на доходы физических лиц так как, существовали четкие формы отчетности, то в настоящее время этот вопрос остался не доработанным.

2. В Налоговом кодексе РФ указаны различные виды вычетов, но четких инструкций по применению данных норм нет, что и является причиной сложностей для простых граждан.

3. Для осведомленности населения в последних изменениях налогового законодательства, требуется больше внимания уделять работе со СМИ, чтобы информация постоянно передавалась и публиковалась для большего удобства для населения и налоговых органов.

4. В настоящее время возникла очень большая проблема в связи с нехваткой финансирования деятельности МНС РФ, возможно при изменении данной ситуации сократиться текучесть кадров и приведет к повышению профессионализма служащих.

5. Также часто возникает вопрос: в чем причина того, что у нас стабильно не само законодательство, как хотелось бы, а процесс его обновления? Сама новизна в законодательной сфере, как правило, является шагом вперед и сопряжена с совершенствованием нормативной правовой базы, воспринимается как результат позитивного процесса. Но иногда вызывает недоумение очередная поправка в только что принятый закон или, напротив, чрезмерно затянувшаяся пауза в пересмотре отдельной правовой нормы, явно «созревшей» для законодательной переработки.

**СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ**

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской федерации;

СЗ РФ – Сборник законодательства;

РФ – Российская Федерация;

ВВАС РФ –Вестник Высшего Арбитражного суда Российской Федерации;

ФЗ – федеральный закон;

НДФЛ – налог на доходы физических лиц;

РГ – Российская газета;

Изд-во – издательство;

МНС – Министерство по налогам и сборам;

ред. – редакция;

гл. – глава;

ст. – статья;

ч. – часть;

д. ю. н. – доктор юридических наук;

п. – пункт.

## **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

**Нормативно-правовые акты**

1. Конституция Российской Федерации. (Принята всенародным голосованием 12декабря 1993года).//Российская газета. – 1993. - № 237. – 25 декабря.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации Ч.1 от 31.07.1998 г., №146-ФЗ (с изменениями от 23.12.2003).//Российская газета. – 2003. - № 244.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации Ч.2 от 05.08.2000г. № 117-ФЗ (с изменениями от 05.04.2004).//Российская газета. – 2004. - № 123.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации Ч.1 от 30.11.1994 №51-ФЗ (с изменениями от 23.12.2003).//Российская газета. – 2003. - № 245.
5. Гражданский кодекс Российской Федерации Ч.2 от 26.01.1996 №14-ФЗ (с изменениями от 23.12.2003).//Российская газета. – 2003. - № 245.
6. Гражданский кодекс Российской Федерации Ч.3 от 26.11.2001 N 146-ФЗ. //Российская газета, - 2001. - N 233.
7. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ.//Парламентская газета. -2002.-№2.
8. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ. //Российская газета.- 1996. - N 113.
9. Федеральный закон "О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах" от 31.07.1998 № 146-ФЗ.//Российская газета. – 1998.- №112.
10. Федеральный закон "О введении в действие части второй Налогового кодекса РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах" от 05.08.2000 N 118-ФЗ. //Парламентская газета. – 2000.- № 28
11. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 23.09.2001 N 129-ФЗ.//Российская газета. – 2001. - № 234.
12. Приказ МНС России от 01.11.2000 N БГ-3-08/379 "Об утверждении форм отчетности по налогу на доходы физических лиц" (зарегистрировано в Минюсте России 30.11.2000 N 2479). //Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, -№1, 01.01.2001;
13. Приказ Минфина России N-20н, МНС России N ГБ-3-04/39 от 10.03.99 "Об утверждении положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке" (зарегистрировано в Минюсте России 11.06.99 N 1804).//Российская газета № 175, 07.09.1999;
14. Приказ МНС РФ от 29 ноября 2000 года № БГ-3-08/73 «Методические рекомендации налоговым органам о порядке применения гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» ч. 2 Налогового кодекса РФ» (в редакции Приказа МНС РФ от 05.03.2001 г. № БГ-3-08/73).

**Научная литература:**

1. Александров В.В. Налог на доходы физических лиц. //Право и экономика. – 2001. - № 1.
2. Агафонова М.Н. Как рассчитать налог на доходы физических лиц? – М.: Бератор-Пресс, 2001.- 179с.
3. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. – СПб.: «Питер», 2003. – 156с.
4. Винницкий Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: Омега-Л, 2002. – 178с.
5. Демидов Р.Г. Налог на доходы физических лиц. //Право и экономика. – 2002. - № 10.
6. Ермова И.В., Иванова Т.М. Предпринимательское право. – СПб.: «Питер», 2003. – 274с.
7. Завидов Б., Попов И. Уклонение физического лица от уплаты налога и страхового взноса во внебюджетные фонды: Уголовно-правовая характеристика. //Право и экономика. – 2000. - № 10.
8. Комардина А.П. О методических рекомендациях по порядку применения главы 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса Российской Федерации. //Налоговый вестник. – 2001. - № 5.
9. Лукаш Ю.А. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Учебник. – М.: Издательство «Норма», 2001. - 164с.
10. Мамрукова О.И. Налоги и налогообложение. Курс лекций: Учебное пособие. Издание 2-е, доп. и испр. – М.: Омега-Л, 2002. - 296с.
11. Маслов А.А. Применение налогового законодательства по аналогии. //Налоговые споры: теория и практика. – 2003. - №А. – октябрь.
12. Налоговое право России: Учебник для вузов. /Под ред. д. ю. н. проф. Ю.А. Крохиной. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 324с.
13. Никитин В.В. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб.: «Питер», 2003. – 213с.
14. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие. /Под ред. А.А. Пепеляева. – М.: Инвест-Фонд, 2002. – 327с.
15. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов. Издание 3-е доп. и перераб. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2001. – 152с.
16. Парыгина В.А., Теедеев В.А. Налоговое право Российской Федерации. /Серия «Учебники, учебные пособия». – Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. – 254с.
17. Петров А.В. Налоги и налогообложение. – СПб.: Дело и сервис, 2002. - 213с.
18. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. /Под ред. А.Н. Гуева. – М: Инфра-М, 2000. - 562с.
19. Разгулин С.В. Об ответственности за неуплату исчисленных налогов. // Налоговые споры: теория и практика. – 2003. - №А. – октябрь.
20. Смирнов К.Е. Налоги. //Право и экономика. – 2001. - № 11.
21. Тотьев К.Н. Налоговая база подоходного налога. //Законность. - №3. – 2001.
22. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный). – М.: Право, 2000. - 532с.
23. Щур Д.Л., Шаповалов И.С. Налоговое право: Учебное пособие. – М.: Дело и сервис, 2002. - 287с.

**Материалы судебной практики:**

1. Постановление президиума ВАС РФ N 4243/03 от 07.10.2003. Иск о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за отсутствие налоговых карточек по учету доходов и налога на доходы физических лиц удовлетворен правомерно, так как налоговая карточка в соответствии с Законом РФ "О бухгалтерском учете" не относится к первичным документам и ее отсутствие при правильном ведении бухгалтерского учета не образует состава налогового правонарушения.// "Вестник ВАС РФ", - N 2,- 2004.
2. Постановление президиума ВАС РФ N 8641/02 от 19.11.2002.Доходом признается экономическая выгода в денежной и натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки; сумма прибыли юридического лица, не распределенная среди учредителей и направленная ими в предпринимательскую деятельность, не может быть признана доходом этих учредителей.// "Вестник ВАС РФ",- N 5. – 2003.
3. Постановление президиума ВАС РФ N 8025/00 от 22.10.2002. Исковые требования о признании недействительными постановлений налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению сумм подоходного налога удовлетворены правомерно, так как налогообложение процентов по вкладам осуществлялось отдельно от заработной платы, выплачиваемой налоговым агентом, по правилам, предусмотренным Законом РФ "О подоходном налоге с физических лиц".
4. Постановление ФАС северо-западного округа от 07.08.2003 N А52/534/2003/2.В связи с тем что налоговый орган не представил доказательств осуществления индивидуальным предпринимателем в течение налогового периода предпринимательской деятельности, у налогового органа отсутствовали правовые основания для взыскания штрафа за несвоевременное представление предпринимателем декларации по налогу на доходы физических лиц. //"Вестник ФАС РФ по Псковской области", - N 8, - 2003.
5. Постановление ФАС северо-западного округа от 07.08.2003 N А52/530/2003/2. Налоговый орган при привлечении предпринимателя к налоговой ответственности за непредставление в установленный законом срок налоговой декларации на доходы физических лиц должен проверять, осуществлял ли предприниматель в течение налогового периода предпринимательскую деятельность, и с учетом этого обстоятельства решать вопрос о привлечении или не привлечении лица к ответственности по ст. 119 НК РФ. //"Вестник ФАС РФ по Псковской области", - N 8, - 2003.

# **Приложение 1.**

# Налогоплательщики, объект налогообложения, ставки

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Налогоплательщики (ст. 246 НК РФ)** | | |
| Российские организации | Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства | Иностранные организации, получающие доходы от источников в Российской Федерации |
| **Объект налогообложения (ст. 247 НК РФ) - прибыль:** | | |
| полученные доходы (ст. 248, 249, 250 НК РФ), уменьшенные на величину произведенных расходов (ст. 252, 254, 255, 259, 261, 262, 263, 264, 265 НК РФ) | полученные через постоянные представительства доходы (ст. 248, 249, 250 НК РФ), уменьшенные на величину произведенных этими представительствами расходов (ст.252,254,255,259,261,262,263, 264, 265 НК РФ). | доходы, полученные от источников в Российской Федерации (ст. 309 НК РФ) |
| **Налоговые ставки (ст. 284 НК РФ)** | | |
| 0% - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. (подпункт 2 пункта 4 ст. 284) | | |
| 0% - по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года (подпункт 2 пункта 4 ст. 284) | | |
| 6% - по дивидендам, полученным от российских организаций (подпункт 1 пункта 3 ст. 284) | - | - |
| - | - | 10% от использования, содержания или сдачи в аренду подвижных транспортных средств или контейнеров (подпункт 2 пункта 2 • ст. 284) |
| 15% - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (подпункт 1 пункта 4 ст. 284) | | |
| 15% - по дивидендам, полученным от иностранных организаций (подпункт 2 пункта 3 ст. 284) | 15% - по дивидендам, полученным от российских организаций (подпункт 2 пункта 3 ст. 284) | 15% - по дивидендам, полученным от российских организаций (подпункт 2 пункта 3 ст. 284) |
| - | - | 20% - с других доходов (подпункт 1 пункта 2 ст. 284) |
| 24% - с прибыли, получение которой не связано с перечисленными выше доходами | 24% - с прибыли, получение которой не связано с перечисленными выше доходами | - |

1. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный). – М.: Право, 2000. - С. 54. [↑](#footnote-ref-1)
2. Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. д. ю. н. проф. Ю.А. Крохиной. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – С.69 [↑](#footnote-ref-2)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации Ч.1 от 31.07.1998г № 146-ФЗ //СЗ РФ. – 1998. - № 31. - ст. 11 [↑](#footnote-ref-3)
4. Налоговый кодекс Российской Федерации Ч.2. от 05.08.2000г. № 117-ФЗ.// СЗ РФ. – 2000. - № 32. - ст.232 [↑](#footnote-ref-4)
5. Парыгина В.А., Тедеев В.А. Налоговое право Российской Федерации. /Серия «Учебники, учебные пособия» Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. – С. 94 [↑](#footnote-ref-5)
6. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный). – М.: Право, 2000. - С. 28. [↑](#footnote-ref-6)
7. Парыгина В.А., Тедеев В.А. Налоговое право Российской Федерации. /Серия «Учебники, учебные пособия» - Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. – С. 94 [↑](#footnote-ref-7)
8. Налоговый кодекс Российской Федерации Ч.2. от 05.08.2000г. № 117-ФЗ// СЗ РФ. – 2000. - № 32. - ст.209 [↑](#footnote-ref-8)
9. Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. д. ю. н. проф. Ю.А. Крохиной. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – С.53 [↑](#footnote-ref-9)
10. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный). – М.: Право, 2000. - С. 36. [↑](#footnote-ref-10)
11. Парыгина В.А., Тедеев В.А. Налоговое право Российской Федерации. /Серия «Учебники, учебные пособия» - Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. – С. 55. [↑](#footnote-ref-11)
12. Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. д. ю. н. проф. Ю.А. Крохиной. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – С.94 [↑](#footnote-ref-12)
13. Винницкий Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: Омега-Л, 2002. - С. 23. [↑](#footnote-ref-13)
14. Постатейный комментарий к части первой налогового кодекса Российской Федерации. Гуев А.Н. – М.: Инфра-М, 2000. - С. 249. [↑](#footnote-ref-14)
15. Щур Д.Л., Шаповалов И.С. Налоговое право: Учебное пособие. – М.: Дело и сервис, 2002. – С.48. [↑](#footnote-ref-15)
16. Постатейный комментарий к части первой налогового кодекса Российской Федерации. Гуев А.Н. – М.: Инфра-М, 2000. - С. 249. [↑](#footnote-ref-16)
17. Постатейный комментарий к части первой налогового кодекса Российской Федерации. Гуев А.Н. – М.: Инфра-М, 2000. - С. 249. [↑](#footnote-ref-17)
18. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч.2 - ст.211. [↑](#footnote-ref-18)
19. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч.2 - ст.212. [↑](#footnote-ref-19)
20. Постатейный комментарий к части первой налогового кодекса Российской Федерации. Гуев А.Н. – М.: Инфра-М, 2000. - С. 249. [↑](#footnote-ref-20)
21. Парыгина В.А., Тедеев В.А. Налоговое право Российской Федерации. /Серия «Учебники, учебные пособия» - Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. – С. 128. [↑](#footnote-ref-21)
22. Щур Д.Л., Шаповалов И.С. Налоговое право: Учебное пособие. – М.: Дело и сервис, 2002. – С.67. [↑](#footnote-ref-22)
23. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный). – М.:Право, 2000. - С. 54. [↑](#footnote-ref-23)
24. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч.2. - ст.215 [↑](#footnote-ref-24)
25. Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. д. ю. н. проф. Ю.А. Крохиной. – М.,: Бератор Пресс, 2003. – С.77. [↑](#footnote-ref-25)
26. Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. д. ю. н. проф. Ю.А. Крохиной. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – С.37. [↑](#footnote-ref-26)
27. Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. д. ю. н. проф. Ю.А. Крохиной. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – С.40. [↑](#footnote-ref-27)
28. Налоговое право России: Учебник для вузов / Под ред. д. ю. н. проф. Ю.А. Крохиной. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – С.145. [↑](#footnote-ref-28)
29. Завидов Б., Попов И. Уклонение физического лица от уплаты налога и страхового взноса во внебюджетные фонды: Уголовно - правовая характеристика // Право и экономика. - 2000. - N 10. [↑](#footnote-ref-29)