**Обзор и анализ проекта Налогового кодекса Российской Федерации**

Курсовая работа по курсу: “Налогооблажение в РФ”

Выполнил студент группы ДИ-503 Веселов Глеб.

Московский Государственный Университет Экономики, Статистики и Информатики

Кафедра Бухгалтерского учета, аудита и финансового менеджмента.

Москва 1997

**1. Введение.**

Становление введенной с 1992 года принципиально новой для России налоговой системы проходило в жестких условиях политических, экономических и структурных преобразований при отсутствии преемственности в области налогового права. За годы функционирования налоговой системы было внесено значительное количество различных изменений в налоговое законодательство с целью его приведения в соответствие с протекающими в жизни общества процессами.

Происходящие в России изменения в области политики и экономики, изменение правовых и бюджетных отношений между уровнями и ветвями власти, процесс интегрирования российской экономики в мировую, требуют проведения адекватной налоговой политики и построения эффективной, справедливой и стабильной налоговой системы. Необходимость изменения действующего налогового законодательства диктуется и его крайним несовершенством, выражающимся, в частности в отсутствии единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленности нормативных документов и частом несоответствии законов и подзаконных актов, регулирующих налоговые отношения, а также законов, относящихся к иным отраслям права, но вторгающихся в вопросы регулирования налоговых отношений, существование правовых пробелов и отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений. Изменения требуют и чрезмерно жесткие нормы ответственности за налоговые нарушения, применяемые сегодня при отсутствии ясного законодательства, предупредительных процедур и нечеткости формулирования составов налоговых нарушений.

Как инструмент реализации основных задач в области налоговой политики особую значимость приобретает Налоговый кодекс Российской Федерации - систематизированный законодательный акт, призванный обеспечить комплексный подход к решению насущных проблем налогового права, В Налоговом кодексе Российской Федерации действующие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, перерабатываются в соответствии с выбранными приоритетами и направлениями развития налоговой системы, приводятся в упорядоченную, единую, логически цельную и согласованную систему.

Основной целью предложенной работы является обзор и анализ ключевых моментов проекта Налогового кодекса Российской Федерации. При написании работы были использованы документы, касающиеся проекта Налогового кодекса, а также материалы периодической печати.

В ходе анализа проектам особое внимание уделено самим нормативным документам, в том числе пояснительная записка к проекту общей части Налогового кодекса, заявление руководства Государственной налоговой службы РФ, распоряжение Правительства РФ от 30 апреля 1997 г. N 585-р; обзору основных моментов проекта Налогового кодекса; вопросу влияния проекта на существующую ситуацию в налогооблажении; а так же мнениям специалистов. Предложенная курсовая работа написана с использованием текстового редактора Word 6.0 for Windows 3.1.

**2. Основные документы, касающиеся проекта Налогового Кодекса РФ.**

При рассмотрении Проекта Налогового кодекса Российской Федерации, помимо самого проекта Правительством Российской Федерации и ГНС России было разработанно ряд сопровождающих документов, обзор основных из них представлен ниже. Предложенные документы распространялись Государственной Думой Российской Федерации по линии информационного обмена со всеми заинтересованными организациями и, в частности, с компанией “Гарант-Сервис”. 2.1 Пояснительная записка к проекту общей части Налогового кодекса РФ.

Важнейшим документом является пояснительная записка к проекту общей части Налогового кодекса РФ под авторством С.Д.Шаталова, из которой можно выделить ряд ключевых моментов: Как инструмент реализации основных задач в области налоговой политики особую значимость приобретает Налоговый кодекс Российской Федерации - систематизированный законодательный акт, призванный обеспечить комплексный подход к решению насущных проблем налогового права, В Налоговом кодексе Российской Федерации действующие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, перерабатываются в соответствии с выбранными приоритетами и направлениями развития налоговой системы, приводятся в упорядоченную, единую, логически цельную и согласованную систему.

Изменения налоговой системы, предусмотренные Налоговым кодексом, направлены на решение следующих важнейших задач: - построение стабильной, понятной и единой в границах Российской Федерации налоговой системы, установление правовых механизмов взаимодействия всех ее элементов в рамках единого налогового правового пространства; - развитие налогового федерализма при обеспечении доходов федерального, региональных и местных бюджетов закрепленными за ними и гарантированными налоговыми источниками; - создание рациональной налоговой системы, обеспечивающей сбалансированность общегосударственных и частных интересов, содействующей развитию предпринимательства, активизации инвестиционной деятельности и наращиванию национального богатства России и благосостояния ее граждан; - уменьшение числа налогов и снижение общего налогового бремени; - формирование единой налоговой правовой базы; - совершенствование системы ответственности за налоговые правонарушения; - совершенствование налогового администрирования.

Проект Налогового кодекса Российской Федерации состоит из четырех частей. Первая - "Общая часть" - закладывает правовой фундамент налоговых отношений и определяет основы процесса налогообложения. По своей тематике и кругу регулируемых вопросов эта часть близка действующему Закону "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", и после введения ее в действие она должна заменить указанный Закон. Однако за счет вовлечения в законодательное регулирование большого числа новых вопросов и отношений, а также за счет более глубокой проработки действующих правил и норм объем первой части Налогового кодекса значительно превосходит объем Закона.

Следующие три части - "Федеральные налоги", "Региональные налоги" и "Местные налоги" - будут посвящена конкретному порядку налогообложения по всем федеральным налогам и сборам, а также принципам налогообложения по региональным и местным налогам и сборам.

2. Актуальным и наиболее сложным на сегодняшний день является вопрос о налоговом федерализме, о распределении полномочий федеральных органов власти, органов власти субъектов Российской федерации и органов местного самоуправления. 3. При построении налоговой системы предусмотрено, что основными доходными источниками федерального и региональных бюджетов должны быть налоги на доходы и прибыль, а местного бюджета - имущественные налоги.

4.Из налога на прибыль предприятий и подоходного налога с физических лиц, выделяется налог на доходы от капитала. В соответствии с проектом по невысокой ставке таким налогом будут облагаться отдельные виды доходов, налоги на которые удерживаются у источника доходов. Это относится главным образом к доходам в виде дивидендов или в виде процентов по ценным бумагам. 5. Наиболее серьезным изменениям подвергнется налог на прибыль предприятий. Предусмотрено перейти от действующего порядка расчета себестоимости к той схеме исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, которая используется в большинстве стран, т.е. от калькуляции себестоимости перейти к системе определения затрат за рассматриваемый период. При этом из выручки должны вычитаться все деловые расходы, связанные с ведением бизнеса, за исключением специально оговоренных и не подлежащих вычету при налогообложении либо принимаемых к вычету в ограниченных размерах.

6. Изменится механизм амортизации. Вместо индивидуальной амортизации каждого амортизируемого объекта предусматривается распределение всех основных средств и нематериальных активов по нескольким группам. 7. В число федеральных налогов вводится социальный налог, объединяющий отчисления в государственные внебюджетные фонды (кроме отчислений в Пенсионный фонд): обязательного медицинского страхования, занятости и социального страхования. Такое решение не ликвидирует указанные фонды и не изменяет порядок формирования их доходов. Вместо трех платежей (с несколько отличающимися налоговыми базами и отличающимися порядком и сроками уплаты) вводится один налог, уплачиваемый по единым правилам и в единые сроки, который потом расщепляется по трем указанным фондам. Это обеспечивает не только большее удобство для налогоплательщиков, но и унификацию учета и отчетности, системы ответственности и размеров пеней, а также действенный контроль за государственными ресурсами.

8. Формирование рациональной и нейтральной налоговой системы, ее упрощение предполагается осуществить, отменив налоги, тормозящие либо искажающие побудительные мотивы экономической и инвестиционной деятельности. 9. Предусмотрено отменить налоги, дающие незначительные поступления, а также налоги, взимание которых сопряжено с большими материальными издержками, в контроль за их уплатой затруднен или невозможен. Это, например, налог на операции с ценными бумагами и налог на приобретение транспортных средств.

10. Рациональность в налоговой системе предполагается достичь и путем объединения налогов, имеющих сходную налоговую базу и налогоплательщиков.

В первую очередь это относится к платежам за право пользования природными ресурсами и акцизам на минеральное сырье, к налогу на реализацию горюче-смазочных материалов и акцизам на моторное топливо, к отчислениям в государственные внебюджетные социальные фонды (кроме Пенсионного фонда).

11. Суммируя предложения по заложенной в проекте Налогового кодекса системе налогов и сборов, отметим, что вместо более чем 100 действующих сегодня налогов, сборов и иных обязательных платежей предусматривается (при введении в действие всех предусмотренных в перечне региональных и местных налогов, сборов) действие чуть более 30 видов налогов и сборов. А ограничение (в пределах полномочий по вопросам совместного ведения Российской Федерации и субъектов Российской Федерации) налогового бремени предполагается за счет установления оптимальных размеров ставок федеральных налогов и предельных ставок по основным региональным и местным налогам.

12. В проекте обшей части Налогового кодекса раскрываются такие основополагающие понятия как налог, объекты налогообложения. налогоплательщики и налоговые агенты, налоговое обязательство Вводится институт представителей (законных или уполномоченных) налогоплательщика, которые могут взаимодействовать с налоговыми органами от имени или по поручению налогоплательщика 13. Вводится институт налоговой тайны и устанавливается ответственность налоговых органов за несоблюдение конфиденциальной информации о налогоплательщиках.

14. Важным является вопрос о возникновении и исполнении налогового обязательства, порядке уплаты налога (сбора) Соответствующим правилам и механизмам в проекте Налогового кодекса уделено большое внимание.

Устанавливается, в частности, что днем уплаты налога признается день выставления налогоплательщиком банку поручения о перечислении в бюджет причитающихся сумм налога при наличии на счете налогоплательщика средств, достаточных для исполнения указанного поручения. Отдельно оговариваются особенности уплаты налога в случаях отзыва налогоплательщиком своего поручения или возврата этого поручения банком, при отсутствия на счете налогоплательщика средств, достаточных для исполнения поручения, а также при уплате налога наличными денежными средствами либо при проведении зачета излишне уплаченного (излишне взысканного) налога в счет предстоящих платежей по этому же или другому налогу.

15. За несвоевременную уплату налогов предлагается соотнести размер пеней со ставкой рефинансирования Банка России.

16. Допускается существование подзаконных актов, но издаваться они должны уполномоченными органами в соответствии с предоставленными им законодательными (представительными) органами власти или органами местного самоуправления полномочиями Подзаконные акты будут призваны обеспечивать на основании Налогового кодекса Российской Федерации конкретизированное нормативное регулирование вопросов, отнесенных к ведению уполномоченных органов. При этом установлено, что нормативные акты, изданные в противоречие с положениями Налогового кодекса, не подлежат применению. Признание нормативного акта налогового органа, противоречащим Налоговому кодексу, должно осуществляться вышестоящим налоговым органом, налоговым органом, принявшим этот акт либо в судебном порядке Признание иных нормативных актов недействительными должно осуществляться в судебном порядке.

**2.2 Распоряжение Правительства РФ от 30 апреля 1997 г. N 585-р.**

1. Внести в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации проект Налогового кодекса Российской Федерации (II-IV части) и проект Федерального закона "О введении в действие частей второй, третьей и четвертой Налогового кодекса Российской Федерации".

2. Назначить заместителя Министра финансов Российской Федерации Шаталова Сергея Дмитриевича официальным представителем Правительства Российской Федерации при рассмотрении палатами Федерального Собрания Российской Федерации проекта Налогового кодекса Российской Федерации (II-IV части) и проекта Федерального закона "О введении в действие частей второй, третьей и четвертой Налогового кодекса Российской Федерации".

Председатель Правительства Российской Федерации В.Черномырдин 2.3 Заявление руководства Государственной налоговой службы РФ “Руководство ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ выражает сожаление в связи с решением депутатов Комитета по бюджету налогам и банкам Государственной Думы отклонить проект нового Налогового Кодекса. Мы вынуждены рассматривать данное решение как действия, направленные на срыв обсуждения в Государственной Думе важнейшего законопроекта. ГОСУДАРСТВЕННАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА считает необходимым заявить, что в том случае, если в июне внесенный проект не удастся принять в первом чтении, то введение Налогового Кодекса в действие с 1 января 1998 года окажется под серьезнейшей угрозой , что в свою очередь отрицательно скажется на перспективах осуществления в России налоговой реформы и создания условий для экономического роста.” 16 Июня 1997г. Все же, 19 июня 1997 года Государственная Дума приняла в первом чтении проект Налогового Кодекса Российской Федерации (части I-IV), тем самым взяв на себя большую долю ответственности за его дальнейшую судьбу. 3.4 Обзор выступления С.Д. Шаталова по поводу принятия Государственной Думой в первом чтении проекта Налогового Кодекса Российской Федерации (части I-IV).

Официальный представитель Правительства Российской Федерации заместитель финансов Российской Федерации С.Д. Шаталов в своем выступлении акцентировал внимание депутатов на позитивных аспектах проекта Налогового Кодекса: ограничение возможности введения новых налогов и сокращение общего количества налогов (законопроектом предусматривается 16 федеральных, 5 региональных и 10 местных налогов вместо 75 групп ныне действующих в Российской Федерации налогов); упразднение налогов с выручки, которое делает налоговую систему более рациональной, ориентированной на учет наличия реальной прибыли у предприятий, внедрение новых технологий; систематизацию в едином кодексе многочисленных правовых и нормативных актов, регулирующих налоговую систему, попытка сделать его законом прямого действия. Уровень налоговой нагрузки, определяемый как доля налоговых поступлений в добавленной стоимости всех конечных продуктов и услуг, в результате введения в действие Налогового Кодекса понизится, по мнению С.Д. Шаталова, на 2,7 % (с 35,1% до 32,4%). Содоклад, сделанный депутатом Государственной Думы Боосом Г.В. и отражавший позицию большинства членов Комитета по бюджету, налогам, и финансам, напротив, преимущественно был посвящен анализу концептуальных недостатков законопроекта, среди которых особо были отмечены следующие. Проект Налогового Кодекса вводит принципиально новую, неапробированную по целому ряду параметров налоговую систему, что с неизбежностью потребует длительного периода адаптации налогоплательщиков к новым условиям и повлечет снижение доходов бюджета. Кроме того, после принятия Налогового Кодекса в ближайшее же время потребуется вносить в него многочисленные изменения и дополнения, вновь издавать многочисленные инструкции и разъяснения налоговых служб, объем которых превысит объем самого Кодекса. Принятие Налогового Кодекса могло бы завершить налоговую реформу, но никак не предшествовать ей. Большинство целей, декларированных разработчиками проекта Налогового Кодекса, нельзя считать достигнутыми. Это касается как экономических, так и правовых аспектов предлагаемой налоговой системы. Так, декларируемое снижение налогового бремени на предприятия, масштаб которого трудно оценить из-за отсутствия достоверных прогнозов изменения налогооблагаемой базы, с лихвой перекрывается многочисленными положениями проекта, увеличивающими налоговый пресс для физических лиц за счет возрастания регрессивных по своей природе налогов. Повышение ставки НДС до 22 процентов, отмена 10- процентной ставки НДС на продовольственные товары, введение 5-процентного налога с розничных продаж, налога на недвижимость с многократным увеличением ставки налога и расширением облагаемой базы, увеличение налоговой базы социального налога и платежей в Пенсионный фонд, неправомерно превращающих их в новые подоходные налоги и ряд других положений проекта неизбежно усилят налоговый пресс. В законопроекте отмечается проходящее через весь текст ограничение прав и законных интересов налогоплательщика, с одной стороны, и расширение прав исполнительных органов государственной власти (включая, налоговые органы), с другой. Прежде всего это выражается в расширительном определении налогового законодательства, данном в законопроекте. Следует констатировать, что идея придания Налоговому Кодексу Российской Федерации статуса закона прямого действия в рассматриваемом законопроекте не нашла своей реализации. Несмотря на то, что в тексте документа отражены многие положения ныне действующих инструкций и других правовых нормативных актов, каждый из разделов проекта Налогового Кодекса, посвященный конкретному налогу, содержит статью, в соответствии с которой инструкции по применению налога издаются Государственной налоговой службой Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации. Особо отмечалась высокая степень коллизионности положений проекта и в первую очередь, вследствие вторжения налогового законодательства в сферу регулирования других отраслей законодательства, в частности, гражданского. Анализ текста проекта Налогового Кодекса свидетельствует о том, что проект, не устраняя уже имеющиеся коллизии правовых норм, в частности (статья 122) между пунктом 2 статьи 855 Гражданского Кодекса Российской Федерации и пунктом 6 статьи 15 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”, содержит возможность дальнейших коллизий между различными отраслями права. Следует также отметить, что проект Налогового Кодекса написан как для понимания, так и практического применения языком. Позиция Комитета по бюджету, налогам, банкам и финансам состояла в том, чтобы отклонив проект Налогового Кодекса Российской Федерации (части I-IV), в первоочередном порядке рассмотреть и принять блок федеральных законов по наиболее актуальным экономическим проблемам налогообложения, решение которых обеспечит условия для разработки и принятия федерального бюджета на 1998 год; избрать в качестве концепции совершенствования налогового законодательства поэтапное принятие новых редакций законодательных актов, начиная с повторного принятия ранее принятого Государственной Думой “Закона Российской Федерации “Об общих принципах налогообложения и сборов в Российской Федерации”; установить график рассмотрения и принятия в новой редакции законов по основным видам налогов (НДС, прибыль, подоходный налог с физических лиц, акцизы). Изложенная позиция не была поддержана депутатами Государственной Думы. В результате длительного обсуждения было принято постановление о принятии в первом чтении проекта Налогового Кодекса Российской Федерации, поручении Комитету Государственной думы по бюджету, налогам и финансам при доработке казанного законопроекта ко второму чтению учесть ряд основополагающих положений, формирующих концепцию налоговой политики, в частности: • введение в действие Налогового Кодекса Российской Федерации должно обеспечить значительное снижение налогового бремени с товаропроизводителей, создание приоритетных условий для инвестиций; • необходимость приведения формулировок и определений, используемых в проекте Налогового Кодекса Российской Федерации, в соответствие с Гражданским кодексом Российской Федерации и действующим законодательством; • включение в налоговое законодательство нормативных актов только законодательных (представительных) органов власти и представительных органов власти издавать нормативные акты только в случаях и по вопросам, прямо предусмотренным в налоговом законодательстве; • обеспечение защиты прав и законных интересов налогоплательщиков во взаимоотношениях с налоговыми органами, введения понятия умышленного и неумышленного нарушения налогового законодательства; • усиление социальной направленности подоходного налога с физических лиц; • определение источников формирования Федерального и территориальных дорожных фондов; • оценка целесообразности увеличения ставки налога на добавленную стоимость с одновременным введением налога с продаж; • уточнение порядка определения рыночных цен в целях налогообложения; • оценка целесообразности включения в перечень налогов новых видов налогов (налог на доходы от капитала, социальный налог и других). Комитету Государственной Думы по бюджету, налогам и финансам совместно со специально созданной комиссией поручено доработать проект Налогового Кодекса с учетом поступивших поправок и внести его на рассмотрение Государственной Думы во втором чтении не позднее 1 ноября 1997 года. Судя по многочисленным замечаниям к законопроекту, высказанным депутатами в процессе его обсуждения, текст Налогового Кодекса будет подвергнут серьезной переработке. Представитель Правительства Российской Федерации С.Д. Шаталов высказал готовность к сотрудничеству с депутатами Государственной Думы при подготовке законопроекта ко второму чтению. 3. Обзор основных моментов проекта Налогового Кодекса РФ.

Новый этап реформы налоговой системы России.

В 1992 году реформа налоговой системы была проведена путем принятия двух десятков законов, устанавливавших принципы налогообложения и вводивших различные виды налогов: от закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", до так и не введенного в действие закона "О подоходном налоге с предприятий". Одним из существенных недостатков такого подхода было отсутствие взаимосвязи нормативных актов, регулирующих в итоге один и тот же предмет: порядок формирования доходной части бюджетов всех уровней.

2 февраля 1997 года Правительство внесло в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации проект первой части Налогового кодекса, 30 апреля 1997 года - проект частей II-IV Налогового кодекса Российской Федерации и проект федерального закона "О введении в действие частей второй, третьей, четвертой Налогового кодекса Российской Федерации".

Налоговый кодекс, обсуждаемый в настоящее время - кодифицированный акт, призванный обеспечить четкое и исчерпывающее регулирование налогообложения в Российской Федерации. Его принятие станет новым этапом в становлении стабильной и предсказуемой налоговой системы.

**Основы налоговой системы.**

Этому вопросу целиком посвящена часть первая проекта Налогового кодекса Российской Федерации (далее - общая часть). В отличие от действующего ныне Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" общая часть Налогового кодекса содержит значительное количество (около двухсот статей) процессуальных норм, устанавливающих порядок и сроки обжалования решений налоговых органов и их должностных лиц. Детально регламентирован порядок производства по делам о налоговых правонарушениях, определен круг лиц, участвующих в процессе, их права и обязанности.

Отмечу несколько весьма важных для налогоплательщиков положений. Во-первых, кодекс содержит норму о том, что обязанность по уплате налога считается исполненной, если налогоплательщик подал в срок в установленном порядке в банк платежное поручение на уплату налога при наличии достаточных средств на счете. Уменьшая степень традиционного предпринимательского риска выбора контрагента, эта норма существенно улучшает положение налогоплательщиков и, соответственно (если, конечно, наша банковская система не станет вдруг функционировать как швейцарские часы), ухудшает положение бюджета. Для сравнения напомню, что в настоящее время обязанность по уплате налогов считается исполненной при поступлении денег в бюджет.

Во-вторых, общая часть содержит запрет придавать обратную силу актам налогового законодательства (это норма статьи 57 Конституции России) и требование об их обязательном опубликовании не менее, чем за месяц до вступления в силу. Эти положения автоматически снимают для налоговых законов более общий вопрос о порядке вступления в силу нормативных актов, опубликованных в силу их большого объема по частям.

И, в-третьих, решен вопрос о толковании норм и положений акта налогового законодательства: их издает орган, принявший акт, либо орган, прямо указанный в этом акте. Право издавать инструкции по уплате федеральных налогов (за исключением таможенных пошлин и сборов) предоставлено, как и прежде, Госналогслужбе России по согласованию с Минфином России. Инструкции по уплате таможенных платежей издает ГТК России по согласованию с Минфином России.

Общая часть содержит исчерпывающий перечень взимаемых на территории России налогов (всего 30) с делением их на федеральные, региональные (терминологическая неточность законопроекта, согласно Конституции России их следовало назвать налогами субъектов федерации) и местные. Существенное сокращение количества взимаемых на территории России налогов достигнуто за счет отмены налогов с оборота и налогов, поступления от которых даже не окупают затраты на их взимание. Так, предусмотрена отмена налога на содержание жилищного фонда и объектов социльно-культурной сферы, транспортного налога, сбора на нужды образовательных учреждений, налогов на реализацию ГСМ, на пользователей автодорог, на приобретение автотранспортных средств, на операции с ценными бумагами, сбора за использование наименований "Россия" и "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний, целевых налогов на содержание милиции, благоустройство территорий, региональных налогов на ввозимые товары (препятствующих свободному перемещению товаров и услуг). Кроме того, унифицируются налоги и обязательные платежи со сходной налоговой базой. В частности, вводимый социальный налог призван заменить обязательные платежи в государственные внебюджетные фонды (кроме Пенсионного).

**Федеральные налоги (часть вторая проекта кодекса).**

Налоговый федерализм - чрезвычайно важный вопрос: федеральные, региональные и местные налоги и сборы должны являться элементами единой налоговой системы, обеспечивающими единый налоговый правопорядок в стране.

Федеральные налоги согласно законопроекту взимаются на всей территории России в одинаковом порядке и по ставкам, устанавливаемым федеральным законодательством. К таким налогам относятся: НДС, акцизы, налог на прибыль, налог на доходы от капитала, подоходный налог с физических лиц, социальный налог, госпошлина, таможенные платежи, экологический налог, налог на пользование недрами и налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы, налог на дополнительный доход от добычи углеводородов, водный налог, федеральные лицензионные сборы, сбор за использование государственной символики.

Остановлюсь лишь на наиболее существенных изменениях, предусмотренных проектом.

Налог на прибыль. Вводится общепринятый в мировой практике порядок определения налоговой базы как реально полученной прибыли. Вместо понятия "состав затрат, включаемых в себестоимость" в проекте используется понятие "налоговые вычеты". Это выраженная в денежной форме оценка расходов, осуществленных налогоплательщиком непосредственно и исключительно для производства, продвижения на рынок и реализации товаров (работ, услуг), сопровождения, гарантийного надзора и устранения недостатков, выявленных в процессе эксплуатации, а также расходов на подготовку и освоение производства, подготовку кадров и других расходов, связанных с извлечением прибыли.

Налоговый кодекс снимает многочисленные ограничения на возможность отнесения расходов на себестоимость. Снимаются ограничения на расходы по рекламе, на проценты по всем видам заемных средств, на страхование коммерческих рисков. Отдельно определены дополнительные налоговые вычеты для кредитных и страховых организаций. Кроме того, вводится принципиально новый порядок амортизации имущества: все находящееся на балансе предприятия имущество объединяется в семь амортизационных групп, при этом амортизации подлежат суммарные балансы каждой амортизируемой группы. Предлагаемые в проекте нормы амортизации значительно выше ныне действующих, а сам принцип определения остаточной стоимости амортизируемого имущества позволяет уже в первые месяцы использования имущества относить на затраты значительную часть его стоимости.

Предприятия, получившие убыток, вправе уменьшить налоговую базу в отчетном периоде на всю сумму полученных убытков или на часть этой суммы (кроме убытка в результате превышения расходов на оплату труда над их нормируемой величиной, которая установлена равной 20 минимальным окладам на каждого работника). Ставка налога устанавливается в размере 35 процентов.

Налог на доходы от капитала. Новый налог, выделенный из налога на прибыль предприятий и подоходного налога с физических лиц. Ставка налога установлена в размере -15 процентов в отношении доходов в виде дивидендов; 12 процентов - в отношении доходов в виде процентов по государственным ценным бумагам. Проценты, начисленные физическому лицу по счетам в российских банках облагаются по ставке 12 процентов при условии, что начисленный процент не превышает ставки рефинансирования ЦБР, 35 процентов - в противном случае. По ставке 35 процентов будут облагаться прочие доходы налогоплательщика в виде процентов. Во всех случаях налог на доходы от капитала удерживается у источника выплаты, что существенно облегчает отчетность налогоплательщиков.

НДС. Авторы проекта предлагают увеличить ставку налога до 22 процентов, отменив одновременно пониженную ставку (10 %). При этом существенно сужается перечень товаров (работ, услуг), освобождаемых от обложения НДС (из него исключены работы по строительству жилых домов, услуги туристских организаций, полиграфическая, редакционная, издательская деятельность). Для предприятий розничной торговли и общественного питания устанавливается порядок определения облагаемого оборота аналогичный порядку, применяемому в настоящее время предприятиями оптовой торговли.

Акцизы. Проект сохраняет действующий в настоящее время порядок исчисления и уплаты акцизов. Перечень подакцизных товаров дополнен дизельным топливом и маслами для дизельных и карбюраторных двигателей. Существенное изменение - установление твердых ставок акцизов на алкогольную продукцию и табачные изделия с их индексацией пропорционально изменению цен на промышленную продукцию. Подоходный налог с физических лиц. Упрощена шкала налогообложения: налоговая база до 60 млн.руб. в год будет облагаться по ставке 12 процентов; выше 60 млн.руб - по ставке 7 200 000 плюс 30 процентов от суммы, превышающей 60 млн.руб. Круг налогоплательщиков расширен за счет военнослужащих, которые, однако получат право ежемесячно выводить из-под налогообложения 5 минимальных размеров оплаты труда. Налоговые льготы сохраняются в отношении взносов в Пенсионный фонд России, расходов на содержание детей и иждивенцев, благотворительных взносов. Сохранены льготы и при продаже личного имущества, однако введено ограничение по срокам продажи жилых помещений и земельных участков: из-под налогообложения выводится сумма, равная 5000 минимальных зарплат, если продажа осуществлена не ранее, чем через 5 лет со дня покупки.

Социальный налог. Как отмечалось выше, социальный налог объединяет в себе средства, подлежащие зачислению в Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и Фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации. Налоговая база определяется как сумма вознаграждений и выплат каждому из работников в течение налогового периода для работодателей и сумма доходов, полученных от экономической деятельности либо от творческой деятельности "свободных художников" за вычетом определенных законом расходов. Ставки налога для базы менее 60 млн.руб. применяются следующие: 3.5 процента в Фонд соцстраха, 1 процент в фонд занятости, 3.9 процента в федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования; для базы свыше 60 млн.руб.: 1.5 процента в Фонд соцстраха и 2.5 процента в фонды ОМС. Таким образом, при налоговой базе менее 60 млн.руб. работодателям придется платить 8.4 процента от налогооблагаемой базы против 10.5 процента от оплаты труда, начисленной по всем основаниям, уплачиваемых в настоящее время. Отмечу, что этот раздел проекта содержит всего шесть статей, которых явно недостаточно для регулирования порядка исчисления и уплаты социального налога.

Налог на использование государственной символики Российской Федерации. Использованием государственной символики признается любое изображение на товаре, его упаковке, ярлыке либо этикетке государственного герба Российской Федерации либо его основных элементов, государственного флага Российской Федерации либо его цветов в установленной для государственного флага последовательности. Не признается использованием государственной символики использованием наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний. Налог предполагается ежеквартальным; налоговой базой является выручка от реализации товаров с государственной символикой.

Водный налог. Вводится вместо взимаемой в настоящее время платы за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем. Водный налог должны будут уплачивать все водопользователи, включая пользующихся водными объектами без забора воды.

Практически целиком помещены в проект действующие в настоящее время федеральные законы о государственной пошлине и о таможенном тарифе.

Экологический налог призван заменить взимаемые в настоящее время платежи за сбросы и выбросы загрязняющих веществ, захоронение отходов и другие вредные воздействия на окружающую среду.

Региональные налоги (часть третья проекта кодекса) и местные налоги (часть четвертая проекта кодекса) Органам законодательной власти субъектов Российской Федерации и органам местного самоуправления предоставляется право самостоятельно устанавливать и прекращать действие региональных и местных налогов, изменять их ставки, предоставлять налоговые льготы и принимать другие решения в рамках предоставленных им полномочий. Основными доходными источниками бюджетов субъектов федерации должны быть согласно проекту кодекса налоги на доходы и прибыль, а местных бюджетов - имущественные налоги.

К региональным проектом кодекса отнесены: налог на имущество предприятий (организаций), лесной налог, транспортный налог, региональные лицензионные сборы, налог на использование региональной символики. Местными налогами станут: земельный налог, налог на имущество физических лиц, налог на недвижимость, налог на рекламу, налог с розничных продаж, гостиничный налог, налог на наследования и дарения, курортный сбор, местные лицензионные сборы. Новым в этом перечне является налог на недвижимость. Оговорено, что при его введении в действие на местах прекратят свое действие налоги на имущество предприятий и физических лиц, а также земельный налог. Объектом налогообложения являются земельные участки со всеми находящимися на них строениями. Оценка недвижимости в целях налогообложения должна производиться по рыночным принципам.

Теперь есть смысл остановиться более подробно на некоторых моментах Проекта Налогового Кодекса Российской Федерации.

**3.1 Налог на добавленную стоимость в проекте Налогового Кодекса.**

В настоящее время в комитетах и комиссиях Государственной Думы находится на рассмотрении проект Налогового Кодекса , представленный Правительством РФ. Появление этого документа обусловлено необходимостью создания стабильной, единой законодательной и нормативной базы налогообложения, призванной способствовать гармоничному интегрированию российской экономики в мировую. Налоговый Кодекс должен обеспечить адекватность налогового права рыночному механизму, сложившемуся и функционирующему в России, а также послужить стимулом дальнейшего развития экономических преобразований. Авторы законопроекта пошли по пути совершенствования налоговой системы посредством систематизации всех существующих налоговых отношений и создания их общей терминологической базы. Значительно сокращен перечень действующих на сегодняшний день налогов. Разделы Кодекса, посвященные конкретным налогам, содержат детальное описание механизмов их изъятия, что в действующем законодательстве характерно, в основном, для инструкций и других подзаконных актов. Данное обстоятельство должно привести к облегчению исполнения обязанностей налогоплательщика. Одним из экономически целесообразных видов налоговых изъятий является налог на добавленную стоимость. Перейдем к анализу определения этого налога в проекте Налогового Кодекса.

Налогоплательщики.

Налогоплательщиками НДС признаются предприятия, организации, предприниматели и лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным Кодексом РФ. Заметим, что в Кодексе введены свои понятия предприятия, организации и предпринимателя, существенно отличающиеся от понятий, используемых в Гражданском Кодексе. Очевидно, что круг налогоплательщиков НДС расширен, однако определенной категории налогоплательщиков предоставлена возможность освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика (за исключением лиц, признаваемых налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ). К данной категории относятся предприниматели и предприятия со средней численностью работающих до 15 человек при условии, что ежеквартальная выручка от реализации товаров не превышает 2500-кратного установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда.

Объект налогообложения.

Объектом налогообложения налога на добавленную стоимость является реализация товаров (работ, услуг), как на территории РФ, так и реализация российских товаров(работ, услуг) в страны СНГ, а также ввоз товаров на таможенную территорию РФ. Впервые в рамках налогового законодательства дано определение реализации. Значение данного факта трудно переоценить, так как отсутствие этого определения ведет к различным разночтениям в понимании многих налоговых отношений. Реализацией признается передача права собственности на товары, выполнение работ одним лицом для другого лица или оказание услуг другому лицу на возмездной или безвозмездной основе. К реализации товаров (работ, услуг) приравнивается использование товаров (работ, услуг) внутри предприятия для собственного потребления, если соответствующие затраты не относятся на издержки производства и обращения. Обращает на себя внимание тот факт, что при определения объекта налогообложения у НДС к реализации приравнивается передача продукции, полуфабрикатов, выполнение работ или оказание услуг одним структурным подразделением предприятия (организации) другому структурному подразделению этого предприятия (организации), если они расположены на территории разных государств-участников СНГ, а также выполнение строительно-монтажных и ремонтных работ для собственного потребления. Не совсем понятно все ли виды ремонтных работ являются объектом налогообложения, например, ремонт хозяйственного инвентаря.

Реализация товаров (работ, услуг), освобождаемая от налогообложения.

В законопроекте товары (работы, услуги), реализация которых освобождается от налогообложения, разделены на 3 группы: 1 группа включает в себя реализацию иностранным дипломатическим и приравненным к ним представительствам и услуги по сдаче в аренду помещений иностранным гражданам или предприятиям. Эти освобождения применяется только в том случае, если в законодательстве соответствующей страны предусмотрен аналогичный порядок в отношении российских дипломатов, граждан и предприятий (организаций); 2 группа состоит из перечня товаров (работ, услуг), реализация которых освобождена от налога, например медицинских услуг, услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, изделий народных промыслов, услуг в рамках лицензированной финансовой деятельности и проч. Данные освобождения не распространяются на операции по реализации брокерских и иных посреднических услуг; 3 группа состоит из операций по реализации лекарственных средств, ветеринарных препаратов, услуг в сфере образования и т.д. Данная группа отличается от первых двух тем, что срок освобождения составляющих ее операций ограничен 31 декабря 2000 года. При классификации освобождений на группы произошло логически обоснованное разделение их на "объектные" и "субъектные" . "Объектные" - это такие освобождения, когда реализация освобождается от налогообложения исходя из вида товаров (работ, услуг), а "субъектные" - это такие , когда реализация освобождается от налогообложения в зависимости от покупателя товаров (работ, услуг). Первая группа сформирована "субъектными" освобождениями, а вторая и третья - "объектными". Авторами Кодекса предусмотрена возможность отказа от освобождений второй группы, не совсем понятно почему не был предусмотрен отказ от освобождений третьей группы, поскольку по сути они отличны от второй только сроком применения. Логичным представляется невозможность отказа от освобождений первой группы, так как они фактически предоставляется покупателям, а не продавцам, являющимся налогоплательщиками.

В отличии от действующего сейчас Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость" в Кодексе подробно освещен вопрос налогообложения ввоза товаров на таможенную территорию РФ. В частности, детально описан перечень льготируемых товаров и раскрыты особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу РФ в зависимости от избранного таможенного режима, а также механизм возврата НДС при экспорте за пределы стран СНГ и при реэкспорте.

Налоговая база.

Для НДС, как и для всех других налогов, вводится понятие налоговой базы, которая представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) формируется не только исходя из всех доходов налогоплательщика (продавца), в том числе полученной экономической выгоды, а также увеличивается на сумму выгоды покупателя, если эта выгода возникает в результате реализации. Вместе с тем, в налоговую базу не включаются средства, полученные налогоплательщиком, в том случае если они не связаны с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

Для определения налоговой базы при реализации произведенных или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг) предписывается исходить из применяемых в отношении этих товаров(работ, услуг) правил ценообразования при которых стоимость этих товаров (работ, услуг) исчисляется из -их рыночных цен (тарифов) с учетом акцизов и без включения в них налога; -их государственных регулируемых оптовых цен (тарифов) без включения в них налога; -их государственных регулируемых розничных цен (тарифов), включающих в себя налог.

Аналогичным образом налоговая база определяется и при использовании внутри предприятия (организации) или предпринимателем произведенных ими товаров (работ, услуг), затраты по производству и реализации которых не относятся на издержки производства и обращения. Далее определяется налоговая база при реализации приобретенных на стороне товаров, учитываемых с налогом, которая равна разнице между ценой реализации этих товаров и ценой, уплаченной поставщикам при приобретении этих товаров, при этом цены приобретения и реализации определяется с учетом налога. При этом остается не выясненным, что подразумевается под товарами, учитываемыми с налогом. По-видимому, имеется в виду порядок, применяемый в настоящее время для предприятий розничной торговли, общественного питания и аукционной продажи товаров.

В Кодексе также освещаются особенности определения налоговой базы при реализации посреднических услуг, услуг международной связи, транспортных перевозок, а также работ и услуг населению. В определении налоговой базы при оказании услуг и выполнении работ населению традиционно рассматриваются два случая: 1) стоимость работ или услуг включает в себя стоимость используемых для них материалов, 2) стоимость работ или услуг не включает в себя стоимость используемых для них материалов. В первом случае налоговая база определяется как выручка (без включения в нее налога), полученная от реализации таких работ или услуг. Во втором случае налоговая база определяется как сумма 1) стоимости выполненных и оплаченных работ или услуг и 2) разницы между ценой, по которой эти материалы были реализованы покупателю и ценой (с учетом налога), уплаченной за них поставщикам. В данном случае неясно, входит ли в стоимость выполненных работ или оказанных услуг налог или нет. Налоговая база, определенная в соответствии с вышеперечисленными правилами, увеличивается на суммы авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок, платежей, полученных в порядке частичной оплаты по расчетным документам за реализованные товары, средств, полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, а также полученных по санкциям за нарушение условий, предусмотренных договорами по поставке товаров (выполнению работ, оказанию услуг).

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется как сумма: 1) их таможенной стоимости; 2) подлежащих уплате таможенной пошлины и таможенных сборов; 3) подлежащих уплате акцизов.

Налоговые ставки.

Перейдем к рассмотрению налоговой ставки, которая в общей части Кодекса определена, как величина налоговых отчислений на единицу налоговой базы с учетом налоговых льгот. НДС предполагают взимать по следующим налоговым ставкам: 1) 0%- при реализации товаров, помещаемых их продавцами под таможенный режим экспорта за пределы стран СНГ. Как видим, в проекте Кодекса делаются различия в механизме взимания НДС в зависимости от того, кто помещает товар под таможенный режим экспорта. Если продавец, то просто применяется ставка - 0%, а если покупатель, то уплаченную сумму налога предполагается возмещать ему органами ГНС при пересечении границы.

Ставка 0 % применяется и к работам, услугам, непосредственно связанным с реализацией указанных выше товаров, а также к реализации практически всех работ и услуг, отнесенных в ныне существующей нормативной базе к экспортируемым.

2) 22 % - при реализации товаров (работ, услуг), не указанных в пункте 1.

3) 22 % - при ввозе на таможенную территорию РФ, если иное не установлено пунктом 4.

4) по ставке, равной разнице между российской ставкой и национальной ставкой (установленной национальным законодательством какого-либо государства - участника СНГ в отношении реализации таких товаров на территории этого государства), если российская ставка превосходит национальную, и в этом государстве в отношении реализации в РФ применяется национальная ставка. Заметим, что в этом пункте отсутствует ссылка на обстоятельства, при которых данная ставка применяется, однако при обращении к 3 пункту становится понятным, что имеется в виду случай ввоза товаров из стран СНГ.

В то же время при реализации товаров, работ, услуг из РФ в те страны СНГ, где к операциям по реализации товаров (работ, услуг) применяются повышенные по сравнению с российскими налоговые ставки, применяются эти повышенные налоговые ставки . Правила применения ставок , наверное, имело бы смысл дополнить рассмотрением ситуаций, когда налогооблагаемая база увеличивается за счет авансовых и прочих аналогичных платежей.

Определение суммы налога.

Далее в Кодексе описывается механизм формирования суммы налога, как соответствующая налоговой ставке процентная доля единой налоговой базы. Если формально применить данную норму для предприятий, учитывающих приобретенные товары с налогом, то получится, что у таких налогоплательщиков сумма налога получится выше за счет того, что их налоговая база уже включает в себя НДС. По-видимому здесь необходимо внести некоторые уточнения в определение сумм налога.

В случае отсутствия или запущенности бухгалтерского учета у налогоплательщика у налоговых органов появится возможность определять суммы налога, подлежащие уплате в бюджет расчетным путем на основании данных по иным аналогичным плательщикам с помощью специальных, разработанных для этой цели методик.

В Кодексе указано, что при реализации товаров ( работ, услуг) продавец дополнительно к цене обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога. На наш взгляд такая формулировка не очень соответствует сути налога на добавленную стоимость, а скорее подходит для налога с продаж. В расчетных документах, в первичных учетных документах и в счетах-фактурах также как и в настоящее время, необходимо будет выделять соответствующую сумму налога отдельной строкой. Должное внимание в законопроекте уделено требованиям к составлению счетов-фактур, при этом в отличие от существующего порядка, счета-фактуры необходимо будет составлять не позднее даты отгрузки товара или выполнения работы (оказания услуги). Тем более, что расчетные документы, в которых не будет выделена соответствующая сумма налога и (или) будет отсутствовать ссылка на номер соответствующего счета-фактуры , банками к исполнению не примутся. Из этого можно сделать вывод, что выдача счета-фактуры покупателю должна будет предшествовать любой (даже авансовой) оплате. Не представляется вполне обоснованным, зачем нужно было изменять существующий в настоящее время вполне логичный механизм, при котором счета-фактуры подтверждают факты прихода авансов или отгрузки. Более того, при определении даты фактической реализации товаров (работ, услуг) проектом переписывается выбирать наиболее раннюю из следующих дат: день предъявления покупателю счета-фактуры, день оплаты товаров (работ, услуг), день отгрузки. Принимая во внимание вышеизложенные требования к оформлению счетов-фактур и расчетных документов, можно сделать вывод, что день предъявления счета-фактуры всегда будет являться датой фактической реализации. Отнесение сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) Сумма налога предъявленная продавцом и уплаченная покупателем при приобретении для производственных целей сырья, материалов, топлива, комплектующих и других изделий, основных средств и нематериальных объектов на затраты по производству и реализации относится не будет. Исключения будут составлять суммы налога, предъявленные продавцом и уплаченные покупателем при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для производства и реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых освобождены от налогообложения (за исключением реализации дипломатическим и иным, приравненным к ним представительствам), либо когда местом реализации работ, услуг не является территория РФ. Такие суммы налога предписывается относить у покупателя на затраты, если им ведется отдельный учет затрат по производству и реализации этих товаров (работ, услуг), а при отсутствии такого учета - на финансовые результаты. Не очень понятно, когда может сложиться последняя ситуация, поскольку в статье, посвященной освобождениям некоторых видов реализации от налога, присутствует требование, запрещающее применять освобождения без ведения раздельного учета затрат.

В случае частичного использования приобретенных товаров (работ, услуг) для операций освобожденных и неосвобожденных от налогообложения в проекте предусмотрен механизм пропорционального отнесения налога на затраты и налоговые вычеты. Механизм отнесения налога на затраты или налоговые вычеты очень удобен для экспортеров, поскольку их реализация не освобождается от налогообложения, а будет облагаться по ставке 0%.

Налоговые вычеты.

Согласно проекту налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на вычеты, к которым могут относиться в частности суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо уплаченные налогоплательщиками при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, если затраты по приобретению этих товаров (работ, услуг) относятся налогоплательщиком на затраты по производству и реализации, и т.д. Отметим, что по-видимому, в отличие от существующего в настоящий момент порядка, когда НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям можно поставить в зачет только после их оплаты, для осуществления налогового вычета достаточно лишь предъявления сумм налога продавцом покупателю. Сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, в проекте определяется традиционным образом.

Налоговый период.

В Кодексе произошло резкое сужение круга налогоплательщиков, для которых налоговый период определяется, как каждый квартал календарного года. В частности к ним будут относится совсем небольшие (численностью до 15 человек) предприятия и предприниматели с ежеквартальными объемами реализации, не более 2500-кратного установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда в случае, если они не являются плательщиками акцизов. Для остальных налогоплательщиков налоговый период в проекте установлен, как каждый календарный месяц календарного года. В заключение, хотелось бы отметить, что некоторые формулировки в разделе проекта, посвященном налогу на добавленную стоимость, изложены таким образом, что этот налог становится связанным с изъятием добавленной стоимости только названием. Представляется целесообразным для лучшего отражения экономической сути налога ввести его определение, аналогичное представленному в действующем Законе РФ "О налоге на добавленную стоимость", согласно которому налог представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства. 3.2 Налог на доход (прибыль) предприятий (организаций).

Для рассмотрения налога на доход (прибыль) предприятий (организаций) целесообразно привести некоторые определения, данные в рамках общей части Налогового кодекса, поскольку в нем многие понятия, применительно к налоговым отношениям, приобрели существенно другой смысл.

Основные понятия, введенные в общей части Налогового кодекса Экономической деятельностью признается всякая деятельность по производству и реализации товаров (работ, услуг), а также любая иная деятельность, направленная на получение прибыли, независимо от результатов такой деятельности. Экономическими образованиями (предприятиями) признаются осуществляющие экономическую деятельность либо созданные для осуществления такой деятельности следующие образования: 1.хозяйственные товарищества и общества, производственные кооперативы, государственные и муниципальные унитарные предприятия, предприятия религиозных организаций, являющиеся юридическими лицами в соответствии с законодательством в РФ, 2.корпорации, компании, фирмы и иные аналогичные образования, созданные в соответствии с законодательством иностранного предприятия, 3.филиалы, отделения и иные обособленные подразделения, являющиеся структурными подразделениями, указанных в п.1 и 2 образований и имеющие отдельный баланс и рачетный либо иной счет, 4.налоговые партнерства (простые товарищества, паевые инвестиционные фонды, партнерства и другие аналогичные образования, включая крестьянские (фермерские) хозяйства). Неэкономическими образованиями (организациями) признаются следующие образования: 1.потребительские кооперативы, общественные и религиозные организации, фонды, учреждения, ассоциации и иные организации, являющиеся юридическими лицами в соответствии с законодательством РФ, либо созданные и действующие в соответствии с законодательством иностранного государства. 2.межгосударственные и межправительственные организации. Местом деятельности предприятия признается место государственной или иной аналогичной регистрации предприятия, а при отсутствии такового- место, указанное в учредительных документах предприятия. При отсутствии государственной регистрации и указания на место в учредительных документах местом деятельности признается место осуществления основной деятельности этого предприятия, а при невозможности определить место осуществления основной деятельности, местом деятельности признается место управления предприятием или место нахождения его постояннно действующего исполнительного органа. Местом управления предприятием признается место осуществления полномочий действующим в соответствии с уставом высшим органом управления предприятия.

Российское предприятие- предприятие, местом деятельности которого является РФ и (или) местом управления которым находится в РФ, и соответственно иностранным предприятием - предприятие, не являющиеся российским. Это определение хотелось бы особо отметить, так как в нем отражен принципиально новый взгляд на принадлежность предприятия к российским.

Личным предприятием признается предприятие, единственным участником и управляющим которого является одно физическое лицо( либо супруги).

Консолидированной группой налогоплательщиков признается образованное и зарегистрированное в установленном порядке объединение российских предприятий, причем она может быть создана только при условии, что участниками этой группы являются материнское предприятие и его одно или несколько дочерних предприятий, доля участия головного предприятия в каждом дочернем предприятии составляет не менее 80%.

Малым предприятием признается предприятие со средней численностью работающих, не превышающей: 1) в промышленности, строительстве, на транспорте, в сельском хозяйстве и в других отраслях производственной сферы - 50 человек; 2) в научно-технической сфере, в оптовой и розничной торговле, в бытовом обслуживании - 15 человек, 3) в других отраслях непроизводственной сферы (кроме указанных в пункте 2 ) - 5 человек.

Предприятие может быть признано малым предприятием только при условии, что сумма выручки от реализации произведенных им товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в течение предыдущих четырех кварталов (ежеквартально) не превышала размера, равного 1000- кратному установленному федеральным законом минимальному размеру оплаты труда.

Приступим к изучению налога на доход (прибыль) предприятий (организаций).

Налогоплательщики Налогоплательщиками налога на прибыль признаются российские предприятия и организации, не входящие в состав консолидированной группы налогоплательщиков, иностранные предприятия (организации), осуществляющие экономическую деятельность в РФ либо получающие доходы от источников в РФ, а также консолидированные группы налогоплательщиков. Не признаются налогоплательщиками предприятия, организации, не осуществляющие экономической деятельности. От уплаты налога на прибыль освобождаются налоговые партнерства, крестьянские хозяйства и личные предприятия. Причем, налоговые партнерства освобождаются от уплаты налога на прибыль, так как все их участники будут уплачивать этот налог самостоятельно, включая доход от участия в налоговом партнерстве в состав внереализационных доходов. Интересным представляется факт освобождения личных предприятий от уплаты налога, наверное, это обусловлено желанием поддержать такие предприятия.

Объект налогообложения Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиком в налоговом периоде от источников в РФ и за ее пределами либо только от источников в РФ (для иностранных предприятий и организаций); для консолидированной группы налогоплательщиков объектом налогообложения признается совокупный доход такой группы. Данный порядок отличается от ныне действующего, так как сейчас объектом налогообложения является валовая прибыль предприятия, представляющая собой сумму прибыли от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества предприятия и доходов от внереализационых операций, уменьшенная на сумму расходов от этих операций. В законопроекте же объект налогообложения - это доходы, включающие в себя , в частности, выручку от реализации продукции (работ, услуг),основных средств, иного имущества, от передачи имущества в лизинг, доходы от размещения ценных бумаг по поручению эмитентов, внереализационные доходы( от долевого участия в деятельности других предприятий, от сдачи имущества в аренду, от реализации и (или) переоценки ценных бумаг, в виде сумм штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, от использования авторских прав, от положительных курсовых разниц и т.д.).

Согласно Кодексу виды доходов, подлежащих налогообложению, многообразны и разнородны. Наряду с вполне осязаемыми (выручка, полученная от реализации товаров (работ, услуг) и имущества; доходы относящиеся в настоящий момент к внереализационным) законопроектом предписывается учитывать и специфические доходы, например, такие, как полученная экономическая выгода в виде скрытой распределяемой прибыли от участия в другом предприятии, выгоды от сделок со взаимозависимыми лицами, и т.д. Когда покупатель получает экономическую выгоду, то и доходы продавца увеличиваются на сумму этой выгоды.

Для учета полученных доходов и осуществленных расходов налогоплательщиком выбирается метод налогового учета: метод начислений, кассовый метод. Причем кассовый метод имеют право применять только малые предприятия либо предприятия, оказывающие платные услуги населению в сфере культуры, искусства, образования или иные аналогичные услуги , а также оказывающие консультационные, юридические, бухгалтерские и информационные услуги.

Налоговый метод начислений при получении доходов заключается в том, что доход считается полученным тогда, когда произошла реализация (отгрузка) товаров (работ, услуг) или наступил “момент фактического платежа” (получения наличных денежных средств, получения банком поручения на перечисление соответствующих денежных средств налогоплательщику, погашения задолженности налогоплательщика перед другим лицом или иного получения дохода)”. Такой порядок очень похож на изложенный в Указе Президента N 685 от 08.05.96 года за исключением того факта, что день получения денег заменен днем осуществления платежа. Нам представляется введение такой жесткой нормы чрезмерным. Создается такое впечатление, что решены все проблемы осуществления расчетов в российской банковской системе. Более того не очень понятно, как будет действовать механизм отслеживания“моментов фактических платежей” при безналичных расчетах.

Налоговый кассовый метод при получении доходов заключается в том, что доход считается полученным в момент фактического поступления средств в кассу предприятия, на его счет в банке либо на иной (посреднический) счет, с которого налогоплательщик вправе получить эти средства.

Налоговые вычеты Согласно Кодексу налогоплательщик вправе уменьшить свои доходы на затраты, принимаемые к вычету. Под затратами, принимаемыми к вычету, понимается выраженная в денежной форме оценка расходов(затрат), осуществленных налогоплательщиком непосредственно и исключительно для производства, продвижения на рынок и реализации товаров (работ, услуг), сопровождения, гарантийного надзора и устранения недостатков, выявленных в процессе эксплуатации, а также расходов(затрат) на подготовку и освоение производства, подготовку кадров и других расходов, связанных с извлечением прибыли. К вычету принимаются только необходимые, обоснованные и документально подтвержденные расходы. Налоговые вычеты в законопроекте классифицируются на расходы 1) на подготовку и освоение производства товаров (работ, услуг); 2) по производству и реализации товаров (работ, услуг); 3) по реализации основных средств и иного имущества; 4) внереализационные расходы.

Расходы на подготовку и освоение производства товаров (работ, услуг) группируются и вычитаются в соответствии с порядком, предусмотренным для расходов по производству и реализации товаров (работ, услуг).

Вторая, наиболее весомая, группа затрат делится на: - материальные затраты; - расходы на оплату труда; - отчисления в Пенсионный фонд Российской Федерации; - амортизационные отчисления; - затраты на ремонт, техническое обслуживание и модернизацию основных средств; - затраты на освоение природных ресурсов; - затраты на научные исследования и опытно-конструкторские разработки; - страховые взносы; - прочие.

В состав материальных затрат включаются расходы на приобретение сырья и материалов, входящих в состав или расходуемых в процессе производства и упаковки произведенных и реализованных товаров (работ, услуг); топлива и энергии всех видов; комплектующих изделий и полуфабрикатов; запасных частей; транспортных работ; ремонтных работ; других работ и услуг производственного характера.

Номенклатура расходов на оплату труда, практически совпадает с отраженной в элементе "затраты на оплату труда" Постановления Правительства РФ от 05 августа 1992 года N 552. Однако, любопытным является тот факт, что и расходы при командировании работников предприятия за пределы РФ относятся к расходам на оплату труда (в пределах норм, установленных Правительством РФ).

Коренные изменения произошли в порядке отражения амортизационных отчислений. В соответствии с законопроектом к амортизируемому имуществу относятся: - основные средства; - нематериальные объекты; - малоценные и быстроизнашивающиеся предметы; - капитализируемые затраты.

В состав амортизируемого имущества не включаются земля и иные объекты природопользования. Критерий отнесения имущества к основным средствам или малоценным и быстроизнашивающимся предметам практически не изменен. Изменения коснулись определения нематериальных объектов, поскольку отсутствует определение их как используемых в течение длительного времени и приносящих доход. Однако, в Кодексе есть определение амортизуемого имущества как материального и нематериального имущества, находящегося в собственности налогоплательщика и используемое им для производства и реализации товаров (работ, услуг), либо иного осуществления экономической деятельности. Все амортизируемое имущество предприятия объединяется в амортизационные группы, для каждой из которых вводится общая норма амортизации. Амортизационные отчисления за каждый отчетный месяц определяются отдельно по каждой амортизационной группе как соответствующая норме амортизации процентная доля месячного суммарного баланса такой группы. Суммарный баланс каждой амортизационной группы первого числа каждого месяца уменьшается на суммы начисленных по этой группе за предыдущий месяц амортизационных отчислений, то есть является динамической характеристикой. Метод начисления амортизационных отчислений стал нелинейным, остаточная стоимость объектов определяется по формуле: S=S\*(1-0,01k)^n , где Sn - соответственно остаточная стоимость объектов через n месяцев после их включения в баланс соответствующей амортизационной группы, S - первоначальная стоимость объектов, k - норма амортизации, применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы. В Кодексе различают основные, специальные нормы амортизации и нормы амортизации для имущества, взятого на баланс до введения налогового Кодекса. Три набора норм жестко определены, одновременно с этим разрешается использование пониженных норм.

Предложенный порядок амортизации облегчает технику учета для налогообложения, он прост и удобен в сравнении с ныне действующим, использующим многочисленные и излишне детализированные нормы. На наш взгляд новый механизм более логичен, в соответствии с ним амортизационные отчисления формируются на основании текущей (остаточной) стоимости, а не "абстрактной" (первоначальной) стоимости.

Для учета затрат на ремонт, техническое обслуживание и модернизацию основных средств введено нормирование, такие затраты относятся к материальным в сумме, не превышающей 10% стоимости основных средств на начало налогового периода. Сумма, превосходящая этот норматив, зачислпяется на суммарный баланс соответствующей амортизационной группы. Такие же правила распространяются и на арендованное имущество.

С принятием Кодекса затраты на освоение природных ресурсов признаются амортизируемым имуществом и включаются в суммарный баланс соответствующей группы. Аналогичный порядок установлен в проекте и для затрат на научные исследования и опытно-конструкторские разработки. Такие затраты у всех налогоплательщиков( за исключением тех, для кого проведение научных исследований или осуществление опытно-конструкторских разработок является их основной или преимущественной активной экономической деятельностью) относятся к амортизируемому имуществу и включаются в суммарный баланс группы, в которой учитываются вычислительная техника и оргтехника. Однако, нужно отметить, что суммы вознаграждений за изобретения и рационализаторские предложения в указанные затраты не включаются, а относятся к элементам прочие затраты.

Страховые взносы по всем видам обязательного страхования и весомому перечню видов добровольного страхования (средств транспорта, грузов, основных средств, запасов, ответственности за причинение вреда) также учитываются в составе расходов по производству и реализации товаров (работ, услуг).

К прочим расходам относятся суммы отдельных налогов и обязательных платежей в государственные внебюджетные фонды, процентов, выплачиваемых по кредитам, вознаграждений за изобретения и рацонализаторские предложения, арендные платежи, затраты на командировки внутри РФ в пределах норм, затраты на оплату консультационных, информационных, аудиторских и иных подобных услуг, лизинговые платежи и другие расходы, связанные с производством и реализацией.

Остановимся на некоторых на наш взгляд интересных моментах. Так в составе прочих расходов присутствует налог на добавленную стоимость "в части, не возмещаемой налогоплательщику в соответствии с разделом VI" ( VI раздел Кодекса посвящен НДС). Во-первых, неясно, во всех ди случаях невозмещения налога на добавленную стоимость его можно отнести к прочим расходам, во- вторых, целесообразно ли учитывать НДС в составе прочих расходов, а не относить его в соответствующих случаях (при производстве освобожденной продукции) на увеличение стоимости сырья, материалов, услуг производственного характера.

Необходимо также отметить, что многие прочие затраты нормируются. Так расходы на оплату консультационных, информационных, и иных подобных услуг относятся на затраты в размере не превышающем 0.5% от выручки. Наверное, имело бы смысл дополнительно оговорить, что предприятия, оказывающие такие услуги должны относить подобные затраты к материальным, как это сделано, например, в аналогичных обстоятельствах для предприятий, занимающихся научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими разработками. Представительские расходы, расходы на подготовку и переподготовку кадров принимаются к зачету в пределах той же нормы, а расходы на оплату услуг сторонних организаций по пожарной и сторожевой охране и командировочные расходы- в пределах установленных норм, которые, по-видимому, будут регулироваться отдельными документами. Проценты, начисленные налогоплательщику - заемщику, также принимаются к вычету в части, не превосходящей "обычные проценты"(такие, которые уплачиваются в подобных обстоятельствах в соответствии с обычными условиями делового оборота). Кроме того при "недостаточной капитализации" (случаи, когда заемный капитал более, чем вдвое превосходит собственный) к пределам отнесения процентов на затраты применяются понижающие коэффициенты. Данный порядок представляется более справедливым по сравнению с использующим ставку рефинансирования.

Третья группа налоговых вычетов - расходы по реализации основных средств и иного имущества , которые включают в себя остаточную или балансовую стоимость реализуемого имущества, а также расходы, непосредственно связанные с такой реализацией. Заметим, что торговые предприятия, по-видимому, именно в этой группе будут учитывать закупочную стоимость приобретенных товаров.

Охарактеризуем четвертую группу налоговых вычетов- внереализационные расходы, "необходимые и обоснованные расходы по осуществлению активной или пассивной экономической деятельностью, непосредственно не связанные с производством и (или) реализацией товаров (работ, услуг)". Эта группа включает в себя такие расходы, как - расходы по аренде имущества,(по- видимому, здесь имеются в виду расходы, осуществляемые арендодателем) - проценты, начисленные по кредитам, полученным на цели, не связанные с производством и реализацией, (странно, что в этом случае не предписывают использовать нормирование, как для процентов в составе прочих затрат); - проценты, начисленные по эмитированным ценным бумагам и иным долговым обязательствам; - штрафы, пени по договорам; - на рекламу ( представляется сомнительным, что расходы на рекламу непосредственно не связаны с реализацией); - отрицательные курсовые разницы; - на формирование резервов по долгам и сомнительной задолженности; и иные аналогичные расходы.

Вполне логичным является то, что не относятся к внереализационным расходам суммы выплачиваемых налогоплательщиком дивидендов, санкции за налоговые нарушения, налоги, не входящие во вторую группу вычетов и убытки от списания не полностью амортизируемого имущества.

Подробнее остановимся на вычетах на формирование резервов, которые налогоплательщик вправе формировать по долгам, относя суммы отчислений в резервы на расходы. Исключения составляют долги, образовавшиеся в связи невыплатой процентов. Невыбранная до конца года, следующего за созданием резерва, сумма резерва включается в состав внереализационных доходов. Сумма, направленная на формирование резервов не может превышать сумм долгов.

Налоговая база. Налоговая база определяется как доход налогоплательщика, подлежащий налогообложению, уменьшенный на налоговые вычеты. Отметим, что в этой формулировке не выдержана норма, приведенная в общей части Налогового кодекса, согласно которой налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Объектом налогообложения же у этого налога признается доход без ссылок на налоговые вычеты, которые в свою очередь не могут трактоваться как какие-либо характеристики дохода.

И доходы, и налоговые вычеты определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на налоговые скидки и на сумму убытков, полученных за предыдущие налоговые периоды. Отметим, что процесс переноса убытков либерализован, на него накладываются лишь следующие ограничения - срок зачета убытка не может превышать 5 лет со дня его возникновения, а также не подлежит переносу на будущее убыток, полученный в результате превышения фактических расходов на оплату труда по сравнению с их нормируемой величиной( 20 минимальных окладов умноженных на среднюю численность работающих на предприятии). Теперь понятно, чем вызван факт отнесения затратат на командировки за пределы РФ к расходам по оплате труда. Подчеркнем, что нормирование расходов на оплату труда происходит только применительно к переносу убытков на будущее.

В Кодексе разрешены следующие виды налоговых скидок: на благотворительную деятельность (не более 5% налоговой базы) для всех налогоплательщиков, на прибыль отдельных категорий налогоплательщиков (религиозные организации, благотворительные организации, протезно-ортопедические предприятия, и т.д.), полученную по их основному виду деятельности, налоговые скидки временного действия социального характера. При этом суммарный размер налоговых скидок почти во всех случаях не может превышать 30% от налоговой базы, исчисленной без учета скидок. Очевидно, что режим льготирования ужесточен , как количественно, так и качественно.

Налоговые ставки, порядок исчисления налога.

Налоговая ставка устанавливается в размере 35 %, за исключением доходов иностранных предприятий от фрахта в связи с осуществлением международных перевозок (ставка 15%), доходов иностранных предприятий от источников в РФ, если такие доходы не связаны с деятельностью в РФ через постоянные представительства (ставка 20%), доходов (с учетом специфики их формирования) предприятий игорного бизнеса (90%), доходов предприятий развлекательного бизнеса (70%).

Для отдельных категорий налогоплательщиков введены пониженные налоговые ставки (за исключением игорного и развлекательного бизнеса)- 18% для российских предприятий со средней численностью инвалидов больше половины; 23 % в отношении первых 100 млн. рублей налоговой базы для российских малых предприятий, кроме предприятий, осуществляющих торговую, торгово-посредническую, финансовую и страховую деятельность).

Сумма налога определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налог исчисляется налогоплательщиком самостоятельно или через налогового агента (для иностранных предприятий, не имеющих постоянного представительтва на территории РФ).

В разделе, определяющем налог на прибыль, используются два вида периодов: налоговый и отчетный. Отчетный период для всех предприятий, кроме малых, - это каждый календарный месяц, а для налогоплательщиков - малых предприятий - каждый квартал. Налоговый период- это каждый календарный год.

Изложенный в законопроекте механизм внесения авансовых взносов фактически является механизмом уплаты налога на прибыль, исчисленного нарастающим итогом, за каждый отчетный период (месяц или квартал). Суммы авансовых платежей по налогу и сумма налога уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации (не позднее 30 дней со дня окончания отчетного периода и двух месяцев со дня окончания налогового периода), а налоговые агенты обязаны уплатить соответствующую сумму налога в течение трех дней после получения доходов иностранным предприятием.

Несколько скорректирован порядок уплаты налога налогоплательщиками, имеющими обособленные структурные подразделения в различных регионах. Для исчисления налога у них вводится региональный коэффициент. Более подробно изложен порядок учета международных налоговых соглашений и устранения двойного налогобложения.

Таким образом, с введением в действие Налогового кодекса налог на прибыль будет изменен коренным образом. Механизм взимания этого налога уже не сфокусирован на исчислении себестоимости продукции, он основан на определении затрат текущего периода.. Некоторые расходы при классификации отделены от их источников. Можно отметить, что в законопроекте нашли свое дальнейшее продолжение тенденции распараллеливания бухгалтерского и налогового учета.

**3.3 О налогах на использование государственной и муниципальной символики.**

В будущем Налоговом Кодексе РФ предполагается установить три налога на использование государственной (муниципальной) символики: налог на использование государственной символики РФ, налоги на использование региональной и местной символики. Они должны прийти на смену существующему сбору за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний, установленному Законом РФ от 2 апреля 1993 г. "О сборе за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний" и аналогичным налогам в субъектах федерации.

В первую очередь следует отметить безусловно грамотное переименование этих платежей из сборов в налоги — под сбором в теории налогового права, а теперь и в общей части проекта Налогового кодекса понимается платеж в бюджет, являющийся условием совершения государственным органом определенных действий в отношении плательщика. В данном же случае, и в проекте, и в действующем законе, мы имеем дело с обязательными, ничего не обуславливающими платежами, т.е. налогами.

Поскольку в отличие от действующего федерального закона проект принципиально иным образом определяет объект налогообложения (если сейчас таковым является использование в названии предприятия, учреждения, организации, т.е. юридического лица наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний, то объектом новых налогов станут операции по реализации товаров с изображением соответствующей символики), постольку и плательщиками указанных налогов станут не только юридические, но и физические лица. В соответствии со статьями 890, 997 и 1137 проекта налогоплательщиками признаются предприятия (т.е. собственно предприятия и организации, осуществляющие активную экономическую деятельность) и предприниматели (к ним проект относит не только граждан — предпринимателей, но и иных лиц, осуществляющих деятельность на основании лицензии), производящие на соответствующей территории (РФ, субъект федерации, муниципальное образование) и реализующие, либо реализующие на указанной территории произведенные за ее пределами товары с использованием соответственно государственной символики РФ, региональной и местной символики. Основную массу налогоплательщиков составят, таким образом, товаропроизводители, поскольку основная масса товаров с изображением российской государственной символики производится на территории России, то же можно сказать и о регионах.

Не признаются налогоплательщиками всех трех налогов Центральный банк России, его учреждения и предприятия. Вместе с тем, в отличие от действующего закона, из числа налогоплательщиков не исключены федеральные органы государственной власти, бюджетные учреждения и организации, сельскохозяйственные товаропроизводители, внебюджетные фонды, общественные и религиозные объединения и редакции средств массовой информации.

Объектом налогообложения признаются операции по реализации налогоплательщиками произведенных ими, либо произведенных за пределами соответствующей территории товаров с изображением федеральной, региональной или местной символики. При этом не уточняется, облагается ли налогом только операция, связанная с импортом (ввозом на территорию субъекта РФ, муниципального образования) указанного товара, либо при каждом последующим его "переходе из рук в руки" продавец также будет обязан уплатить налог. Думается, необходимо внести в проект уточнения с тем, чтобы не допустить многократного применения указанного налога к ввезенным товарам, в то время как к товару произведенному на соответствующей территории налог применяется однократно.

Не облагаются налогами на использование государственной (муниципальной) символики операции по реализации товаров с изображением федеральной, региональной и местной символики произведенных по заказам органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления, бюджетных организаций для обеспечения их функций или в государственных интересах, если приобретение этих товаров осуществляется за счет бюджетных средств. Так, в частности, не будут облагаться налогом выполнение полиграфическими предприятиями заказов по изготовлению печатной продукции официальных изданий ("Российская газета", "Тверская 13" и т.п.), оформляемой, как правило, с изображением соответствующих гербов, флагов, иных подобных символов, исполнение заказов Министерства обороны, МВД на пошив форменной одежды и т.п.

Если в настоящее время объектом обложения сбором является использование в названии юридического лица наименований "Россия", "Российская Федерация", образованных на их основе слов и словосочетаний, аналогичная норма действует в Москве относительно использования слова "Москва", то согласно проекту кодекса их использование не просто не названо в качестве объекта налогообложения, но, более того, специально указано на то, что использование наименований государства, субъектов федерации, городов и районов, образованных на их основе слов и словосочетаний не признается использованием государственной символики.

Под государственной символикой в проекте понимаются государственные (официально утвержденные) гербы РФ и субъектов федерации, их существенные элементы, государственные флаги и цвета флагов в установленной последовательности а также иные символы субъектов федерации. В условиях отсутствия федерального законодательства о единой системе государственной символики в РФ (согласно Конституции РФ установление региональной государственной символики находится в ведении субъектов федерации) региональные органы власти имеют возможность устанавливать практически неограниченное количество государственных символов, расширяя тем самым круг сделок, подпадающих под обложение налогом на использование региональной символики. На практике субъекты федерации уже используют эту возможность, так, например, распоряжением мэра Москвы от 16 декабря 1992г. №568-рм "Об использовании наименований "Россия", "Российская Федерация", "Москва", изображений и наименований архитектурных и исторических памятников города Москвы" использованием московской символики признается (и облагается соответствующим сбором) изображение московского Кремля и всех его историко-культурных памятников, всех архитектурных и монументальных памятников на территории заповедной зоны в пределах Садового кольца и т.д., "перекочевал" этот перечень и в проект аналогичного московского закона. Столь же широкими возможностями в области установления символики обладают и органы местного самоуправления.

Не признается использованием федеральной, региональной и местной символики изображение входящих в ее состав религиозных символов и сюжетов.

Под использованием символики авторы проекта понимают любое ее изображение на товаре, а также его упаковке, этикетке, ярлыке или ином аналогичном носителе информации, если этот товар обычно реализуется с таким носителем информации. Значение термина "обычно" в проекте не разъясняется и, очевидно, его конкретизация отдается "на откуп" налоговым органам соответствующего уровня, уполномоченным издавать по согласованию с финансовыми органами инструкции по применению рассматриваемых налогов. Такое положение нельзя признать удовлетворительным — если не существует (объективно) возможности полностью отказаться от передачи органам исполнительной власти нормотворческих функций, то, во всяком случае, следует этого максимально избегать с целью сузить пространство для произвольного толкования положений закона, чем, увы, порой грешат органы Госналогслужбы. В данном случае следовало бы расшифровать понятие "обычно" в применении к налогам на использование символики в самом Кодексе, либо, что вполне возможно, вообще от него отказаться.

Нельзя не остановится на существенном недостатке рассматриваемых налогов, связанном с особенностями терминологии, используемой в проекте Налогового кодекса. В соответствии со статьей 1 проекта к городам федерального значения в равной степени относятся термины "региональный" и "местный", в то же время понятие "местный" не относится к районам в этих городах. Таким образом, для Москвы и Санкт-Петербурга понятия "региональная" и "местная символика" совпадают — и то, и другое обозначает городскую символику. В результате возникает парадоксальная ситуация при которой городские органы власти Москвы и Петербурга смогут установить два различных налога с общим объектом, т.е. одна и та же операция по реализации товаров с изображением городской символики будет дважды облагаться одним и тем же налогом, один из которых будет считаться региональным, а другой местным. Выходом из подобной ситуации могло бы стать предоставление районным органам самоуправления, формируемым в настоящее время в Москве и Петербурге, в виде исключения, права устанавливать на своей территории налог на использование местной, в данном случае уже районной, символики. Учитывая объем и характер проблем, стоящих перед органами власти районов в крупных городах, дополнительный источник доходов был бы для них совсем не лишним.

В настоящее время налоговая база сбора определяется для юридических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность — как стоимость реализованной продукции (работ, услуг), для торгующих, заготовительных и снабженческо-сбытовых организаций — как вся сумма оборота. Юридические лица не осуществляющие предпринимательскую деятельность уплачивают сбор в фиксированной сумме. В отличие от действующего сбора база рассматриваемых налогов определяется как выручка от реализации за истекший квартал (являющийся в данном случае налоговым периодом) товаров, операции по реализации которых облагаются налогом. Такое уменьшение размера налоговой базы должно, очевидно, компенсироваться увеличением по сравнению со ставкой сбора ставок налогов: ставка федерального налога — один процент, регионального и местного — до трех процентов (для сравнения: ставка сбора по различным категориям плательщиков колеблется от 0,5 до 0,05 процента).

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно ежеквартально. При этом выручка от реализации товаров определяется исходя из рыночных цен на эти товары в соответствующем квартале, рассчитываемых по методике, содержащейся в статье 99 проекта.

Сумма налога также определяется налогоплательщиком самостоятельно как соответствующая ставке процентная доля от налоговой базы.

Налогоплательщик уплачивает налог по итогам каждого квартала, при этом налог на использование государственной символики РФ должен быть уплачен не позднее 20 календарных дней по его истечении. Действующий сбор должен быть уплачен до 20 числа месяца, следующего за последним месяцем истекшего квартала, таким образом проект несколько улучшает положение налогоплательщика, предоставляя ему дополнительный день для уплаты налога по сравнению с действующим законодательством. В те же сроки налогоплательщик обязан представить в налоговый орган по месту учета налоговую декларацию.

Определение порядка и сроков уплаты налогов на использование региональной и местной символики проект относит к ведению региональных законодательных органов и представительных органов местного самоуправления.

Ответственность за нарушения порядка уплаты налогов на использование символики налогоплательщики несут в соответствии с общей частью Кодекса, устанавливающей общие принципы ответственности за нарушения налоговой дисциплины, перечень универсальных налоговых правонарушений и ответственность за них. Наиболее грубые нарушения налогового законодательства повлекут привлечение нарушителя к уголовной ответственности.

**3.4 Налоговая амнистия и контроль за соответствием доходов и расходов.**

Контроль за соответствием доходов и расходов - одна из мер, направленных на пополнение бюджета за счет увеличения налоговых поступлений. Вводя ее, налоговые органы фактически признают свое бессилие перед изворотливостью российских налогоплательщиков, не веря в свои способности по-другому лишить их возможности увильнуть от налогов.

По-видимому, слишком горячее желание заставить "поделиться" не позволило избежать ошибок и противоречий в Проекте Налогового Кодекса Российской Федерации (далее - Проект). Вкратце содержание главы 74 Проекта "Контроль за соответствием доходов и расходов налогоплательщика" сводится к следующему: налоговые органы вправе поинтересоваться у налогоплательщика, откуда он взял деньги на приобретение роскошного дома и шикарной яхты, и при отсутствии положенных объяснений в специальной налоговой декларации - потребовать уплатить кругленькую сумму денег в бюджет.

Основания контроля Что же кроется за этой простой схемой? Прежде всего пострадают (далеко не в первый раз) люди годами копившие деньги, заработанные тяжелым трудом, чтобы построить дачу или купить машину, потому что Проект не предусматривает возможности объявления и освобождения от штрафных санкций суммы наличных сбережений на момент введения контроля. При любой покупке в течение года недвижимости или транспортных средств (за исключением велосипедов) на сумму свыше 1000 минимальных зарплат (87,4 млн. руб.) либо предоставлении денежных сумм на ту же сумму необходимо будет доказать наличие соответствующих доходов и документально подтвердить уплату соответствующих налогов. Это особенно трудно в наших условиях, когда работодатель может неожиданно исчезнуть, а если он живет и процветает, то вероятнее всего потому что не платит в полном объеме всех налогов с заработной платы и, соответственно, не может выдать справку об их уплате.

Думается, было бы целесообразнее одновременно с введением в действие Налогового Кодекса принять на законодательном уровне решение о размере суммы, которая может быть просто объявлена физическим лицом как накопления за предыдущие периоды без объяснения источников. Иначе люди будут поставлены перед фактом резкого ухудшения своего финансового положения в результате непродуманных действий создателей законопроекта. А движение навстречу интересам налогоплательщиков продемонстрирует, что Россия достигла экономической стабильности и вызовет ответную волну налоговых поступлений.

Интересен опыт американцев в этой области: в результате проведения налоговой амнистии в 1985/1986 гг бюджет получил дополнительно 401 млн. долларов и в 1996/1997 гг была объявлена новая налоговая амнистия.[5] Налогоплательщикам была предоставлена возможность погасить задолженность избежав штрафных санкций (кроме 8% по подоходному налогу). Может быть именно в этом кроется причина уважения американцев к налоговому законодательству, столь не типичная для наших налогоплательщиков. (По данным Economic Report of the President.W., 1996, p.81 доля налоговых поступлений к ВВП составляет 31,5% в США и 11% в России, хотя наше налоговое законодательство ничуть не либеральнее американского).

Освобождение от санкций А у нас освобождение от санкций может произойти только в том случае, если налоговое нарушение было совершено вследствие стихийного бедствия, в состоянии невменяемости или при исполнении нормативного акта, впоследствии признанный недействительным либо была объявлена налоговая амнистия. В отличие от соответствующего института уголовного права, планируется, что налоговая амнистия будет объявляться Правительством РФ и только в отношении лиц, не заявивших добровольно в налоговый орган о допущенных нарушениях. Пришедшие с повинной могут быть прощены только руководителем местной налоговой службы (буквальное прочтение существующей редакции статьи 258 Проекта). Данное положение противоречит самому термину: уменьшение размера ответственности конкретного лица - это не амнистия, а помилование.

Размер санкций Не совсем ясно, сколько надо будет заплатить, если лицо, подвергшееся процедуре контроля за соответствием доходов и расходов не представит достоверных сведений о виде полученных доходов, ведь размер штрафа вычисляется в процентах от суммы неуплаченного налога. Просрочка подачи декларации: - до 180 дней влечет наложение штрафа в размере 5 процентов от суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый месяц со дня установленного для ее представления, но не более 25 процентов от указанной суммы; - от 180 дней до 1 года - 50% суммы неуплаченного налога, но не менее 100 минимальных зарплат; - свыше 1 года - сумму неуплаченного налога, но не менее 200 минимальных зарплат. Плюс во всех этих случаях нужно доплатить саму сумму налога.

Срок давности Ответственность за необъявление доходов не применяется по истечении 3 лет с момента совершения дорогостоящей покупки. Это радует, ведь существуют налоговые правонарушения, за которые можно привлечь к ответственности и через неограниченное время после их совершения, если они произойдут после введения в действие Налогового Кодекса. Подробнее о них будет рассказано в статье, посвященной финансовой ответственности.

Изменение законодательства о нотариате Нотариусы также внесут свой вклад в нелегкое дело сбора налогов. Сделки с недвижимым имуществом подлежат обязательному нотариальному удостоверению (статья 164 ГК РФ 1994 г., статья 8 Федерального закона от 30 ноября 1994 г. N 52-ФЗ "О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации"). Проект сократит срок (с 15 до 10 дней), в течение которого нотариус должен предоставить в налоговые органы сведения о нотариальном удостоверении сделок с недвижимым имуществом, а нарушение этого порядка повлечет наложение штрафа в размере десятикратного минимального размера оплаты труда. Вопрос о правомерности изменения норм Основ законодательства о нотариате решается творцами законопроекта с необыкновенной легкостью, но вопреки отраслевому делению законодательства. Согласно принципам Проекта к общественным отношениям, хоть как-то затрагивающим уплату налогов, применяются нормы Налогового Кодекса. После введения в действие Федерального Закона "О регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" договоры дарения недвижимого имущества должны будут проходить обязательную государственную регистрацию и органы Минюста продолжат дело нотариусов.

**3.5 Налог на имущество физических лиц.**

В полемике относительно проекта Налогового Кодекса, кажется, сформировалась точка зрения, что документ этот осторожный, продуманный, призванный максимально точно определить порядок начисления и уплаты налогов, сформировать наиболее правильно и справедливо размеры их ставок и условия обложения. Одобренный на концептуальном уровне проект еще далёк от окончательного варианта, который призван стать одним из самых значительных правовых актов России. Тем не менее, уже очевидны некоторые принципиальные направления налогового строительства в России. И одно из них - повышение доли налогов на имущество граждан: налога на имущество физических лиц и налога на недвижимость, относительно которых проектом установлены, во многом, лишь общие положения, требующие значительных разъяснений и дополнений. До сего момента большинство наших граждан не придавало особого значения вопросам, связанным с уплатой налога на имущество, видимо по следующим причинам 1.из-за отсутствия всеобъемлющей информационно-компьютерной базы налоговые органы не имеют полной информации о наличии налогооблагаемой собственности, местонахождении собственника и потому зачастую не доводят до граждан-собственников информацию о необходимых платежах, вследствие чего налог уплачивается нерегулярно, например, по требованию нотариуса при заверении сделок по данному имуществу, 2.методики, в соответствии с которыми исчисляется инвентаризационная стоимость имущества таковы, что сумма, на основании которой устанавливается налог оказывается ниже (иногда значительно) рыночной, а налог, начисляемый по ставке, не превышающей 0,1 процента оценочной стоимости, не ложится тяжким бременем на бюджет средней семьи, 3.значительное количество загородных дач, гаражей, садовых домиков фактически не входили в налогооблагаемую базу. Проект Налогового кодекса предусматривает не только повышение максимальной ставки налога в 10 раз, но и ведение налогового реестра недвижимости и собственников недвижимости, предполагает отнесение к налооблагаемой базе, например, определенных объектов незавершенного строительства, объектов, находящихся во владении физических лиц на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. По-видимому, после введения в действие кодекса граждане станут уделять больше внимания вопросам уплаты налога на имущество.

В соответствии с проектом кодекса поступления от налога на имущество, как и в настоящее время, идут в местные бюджеты. Это объясняется тем, что на местах смогут точнее оценить имущество и оперативнее собрать соответствующие налоги. Предусматривается, что по мере вступления в силу местных нормативных актов, относительно налога на недвижимость, на данной территории прекращает действие налог на имущество физических лиц. На первый взгляд это выглядит как простое переименование одного и того же по сути налога, за исключением того, что в числе объектов налогообложения по налогу на имущество упоминаются, наряду с объектами недвижимости, некоторые виды транспортных средств.

Значительные права даются представительным органам местного самоуправления в плане определения налоговых ставок и установления регламента извещения налогоплательщика. Об этом хотелось бы поговорить в первую очередь.

Согласно действующему в настоящее время Закону РФ от 9 декабря 1991 г. N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц" (с изменениями от 22 декабря 1992 г., 11 августа 1994 г., 27 января 1995 г.) налог на строения, помещения и сооружения уплачивается ежегодно по ставке, устанавливаемой органами законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации. В связи с этим законодательные собрания и исполнительные органы издают достаточно похожие нормативные акты, преимущественно устанавливая ставку налога на её максимальной планке и определяя величину налогооблагаемой базы на основании стоимости, исчисляемой местным Бюро технической инвентаризации, по методикам ответственных коммунальных служб или определяемой по обязательному страхованию региональным отделением госстраха. Но так как методики оценки имущества не имеют существенных различий и ставка налога не может превышать 0,1 процента стоимости можно говорить о схожих условиях для плательщиков налога на территории различных субъектов федерации. Проект Налогового Кодекса определяет в статье 1029 (2), что “порядок и правила определения стоимости объектов налогообложения, а также органы, осуществляющие оценку стоимости этих объектов, устанавливаются представительным органом местного самоуправления”. В условиях повышения максимальной планки налога в 10 раз представляется необходимым введение более жёсткого федерального контроля в первую очередь за тем, какими органами и на основании каких методик осуществляется оценка стоимости имущества. Функции управления и контроля в этой области можно было бы возложить на Федеральную комиссию по недвижимому имуществу и оценке недвижимости, упомянутую в Указе Президента РФ от 28 февраля 1996 г. N 293 "О дополнительных мерах по развитию ипотечного кредитования". Наряду со своей основной задачей - созданием Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, в котором подлежат учету все данные государственной регистрации прав на недвижимое имущество, к ведению комиссии следует отнести подготовку всеобъемлющей классификации всех видов недвижимого имущества на территории Российской Федерации, разработку единых принципов оценки недвижимого имущества и инструкций по их применению, контроль за соблюдением общих для всех регионов правил оценки имущества, рассмотрение жалоб и предложений граждан и организаций, разрешение вопросов о предоставлении или отмене частных льгот по налогообложению.

Таким образом, в Налоговом кодексе следует особо указать, что методики оценки имущества, на основании которых в регионах исчисляется налогооблагаемая база, должны соответствовать методике, установленной Федеральной комиссией по недвижимому имуществу и оценке недвижимости.

В Налоговом Кодексе желательно предусмотреть для граждан право получать по их запросам в соответствующий орган справку об оценочной стоимости имущественных объектов не только существующих, но и планируемых. При этом должны быть определены как наименование этого органа, так и размер государственных пошлин за получение такой информации. Это объясняется тем, что граждане, становясь субъектами налоговых отношений, должны заранее оценивать величину наступающих последствий строительства или покупки недвижимости. На мой взгляд, целесообразно вообще ввести обязательную примерную оценку всех возводимых строений при получении соответствующего разрешения на строительство. Налоговый Кодекс не может обойти вниманием и такой принципиальный вопрос как предоставление льгот по налогу на недвижимость. Действующий закон о налоге на имущество с физических лиц перечисляет различные категории лиц, имеющих льготы. Полагаю, что если настоящий проект не содержит такой информации, то в окончательной редакции Кодекс должен включать список категорий граждан, обладающих правом льготного налогообложения. Причем наряду с лицами, отмеченными высшими наградами, семьями героически погибших при исполнении служебных обязанностей, ветеранами войны и труда, лицами, имеющими инвалидность или пониженную трудоспособность, в этом списке могут присутствовать и такие категории как семьи, имеющие 2-х и более детей, семьи, потерявшие кормильца, на протяжении ряда лет или до наступления определенных обстоятельств, молодые семьи, осуществляющие покупку или строительство объектов недвижимости, на средства, предоставленные в виде целевой ссуды, частные фермеры на протяжении нескольких лет с момента организации хозяйства, семьи военнослужащих срочной службы, кадровые военнослужащие на протяжении ряда лет с момента увольнения в запас.

Несмотря на то, что проект допускает установление региональными властями дифференцированных ставок в зависимости от вида имущества и категории налогоплательщика, полагаю, что ряд категорий должны безусловно, иметь льготы, закреплённые на федеральном уровне, а точнее в статьях самого Налогового кодекса без права их отмены местными властями. При этом список лиц, получающих право на налоговые льготы по налогу на имущество, может быть лишь расширен местной властью.

Органы местной исполнительной власти могут оперативнее и объективнее рассматривать вопросы о предоставлении специальных льгот отдельным частным лицам, как это предусмотрено и действующим законом, а также предоставлении отсрочек в уплате налога на имущество, о чем хотелось бы сказать особо. В связи со значительным повышением ставки налога на имущество физических лиц достаточно часто могут возникать ситуации, когда сумма ежегодного налога явится непосильной ношей для налогоплательщика, не имеющего соответствующего источника дохода. Это может стать обычной ситуацией в России, в которой всё еще продолжается тяжелейший экономический кризис. Гражданин, приватизируя свою квартиру или затевая строительство дачного домика, может совершенно не подозревать, что через какое-то время 2-3 миллиона рублей, составляющие ежегодный налог на это имущество будут для него весьма серьёзной суммой. Существует достаточно жизненных ситуаций, осложняющих положение семьи, например, рождение ребёнка, увольнение с работы, внезапная потеря кормильца или временная утрата им трудоспособности, когда государство просто обязано предусмотреть какой-либо льготный режим для плательщика имущественного налога. Наиболее правильным решением видится введение системы отсрочки платежа без применения штрафных санкций сроком от 6 месяцев до 3 лет в зависимости от конкретных обстоятельств. Как говорилось выше, именно местным органам должны быть делегированы полномочия по предоставлению таких отсрочек и контролю за конечной выплатой всех начисленных налогов, что должно найти закрепление в тексте Налогового Кодекса. Также в условиях нестабильности доходов многих россиян кажется естественным установление связи между максимальным уровнем величины налога на имущество и реальным совокупным доходом семьи за год. Иными словами, сумма начисленного имущественного налога должна быть снижена до, скажем, 1/10 совокупного годового дохода семьи. Такое положение может устанавливаться статьей Кодекса временно до специальной его отмены. При этом в целях избежания случаев необоснованного ухода от уплаты налога для рассмотрении заявления о понижении ставки нужно в обязательном порядке требовать предоставления информации о совокупном годовом доходе собственника имущества и его супруга, а также при понижении ставки исходить не только из налогооблагаемого дохода семьи, но и иного дохода, не составляющего базу подоходного налога с физических лиц.

Нельзя не сказать добрых слов об очень ясно сформулированной статье 1045. Льготы по налогу, согласно которой “Налогоплательщик - физическое лицо, имеющее место пребывания на территории города либо района и являющееся собственником жилого помещения на этой территории, вправе уменьшить налоговую базу, исчисленную для соответствующего объекта налогообложения, на стоимость этого жилого помещения или его части в пределах социальной нормы жилья на каждого члена семьи. При этом, если общая (жилая) площадь такого помещения больше указанной социальной нормы, сумма, на которую уменьшается налоговая база, определяется как доля этой налоговой базы, соответствующая доле этой социальной нормы в общей (жилой) площади жилого помещения.” Хочется надеяться, что по мере дальнейшего обсуждения все положения Кодекса, изложенные пока весьма сжато и неконкретно, найдут такую же точную и ясную форму.

Заботясь о повышении налоговой дисциплины граждан, государство должно не только укреплять механизмы контроля и принуждения, но и заботиться о том, чтобы установленные налоги считались большинством населения справедливыми. Это правило может найти своё применение в разграничении видов имущества на необходимое и роскошное, чего пока не сделано. Совершенно недопустимо, чтобы, будучи объектами налогообложения, садовый домик пожилого человека или купленная молодоженами в кредит однокомнатная квартира в принципе не отличались бы от роскошного особняка состоятельного гражданина при разработке концепции налоговой реформы, потому что первое - это необходимость, а второе - роскошь. Именно поэтому во всех методиках оценки стоимости и при установлении ставок налога нужно чётко разграничивать имущество по вышеизложенному принципу и вместо равного отношения ввести систему “акцизов на богатство”, уплачиваемых при приобретении или строительстве объектов недвижимости.

**3.6 О транспортном налоге.**

Транспортный налог, вводимый в разделе XXIV проекта Налогового кодекса, является практически полным аналогом действующего в настоящее время и зачисляемого в дорожные фонды налога на владельцев автотранспортных средств, и заменяет собой, кроме этого налога, налог на реализацию горюче-смазочных материалов, налог на пользователей автомобильных дорог и налог на приобретение автотранспортных средств.

Новый налог не следует путать с уже существующим транспортным налогом, установленным Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 года N 2270 "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней", налоговой базой которого является начисленная оплата труда. Рассматриваемый раздел Налогового кодекса устанавливает общие положения о транспортном налоге, на основе которых органы законодательной власти субъектов Российской Федерации должны выпустить нормативные акты, определяющие конкретный порядок и условия его исчисления и уплаты. В соответствии с предложенным проектом, налогоплательщиками налога признаются юридические и физические лица, являющиеся собственниками транспортных средств на пневмоходу, признаваемых в кодексе объектом налогообложения. Объектом налогообложения могут быть признаны транспортные средства и другие самоходные машины и механизмы на пневмоходу, имеющие место нахождение на территории Российской Федерации. Не признаются объектом налогообложения специально оборудованные транспортные средства, находящиеся в собственности инвалидов. Налоговая база определятся отдельно в отношении каждого транспортного средства, являющего объектом налогообложения, исходя из категории этого транспортного средства и мощности его двигателя. Проект Налогового кодекса дает базовые ставки налога в зависимости от категории и мощности двигателя транспортного средства (в процентах от установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда на единицу мощности двигателя в лошадиных силах или киловаттах). Базовые налоговые ставки могут быть увеличены решением регионального органа законодательной власти. В проекте Налогового кодекса прямо предусмотрены льготы только для физических лиц: Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, граждан Российской Федерации, награжденных орденом Славы трех степеней, подвергшихся воздействию радиации вследствие Чернобыльской катастрофы, но предоставлено право региональным органам законодательной власти устанавливать дополнительные налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков и/или в отношении отдельных транспортных средств. Сумма налога в отношении каждого транспортного средства определяется налогоплательщиком отдельно исходя из налоговой ставки и налоговой базы, т.е. равна произведению налоговой ставки на суммарную мощность двигателя. Уплата налога производится налогоплательщиком ежегодно исходя до прохождения государственного технического осмотра транспортных средств или их регистрации (перерегистрации). Без предъявления документов об уплате налога вышеперечисленные действия государственными органами не производятся. Инструкции по применению налога издаются (в пределах своей компетенции) соответствующими региональными налоговыми и финансовыми органами по согласованию с Государственной налоговой службой РФ. Остановимся подробнее на некоторых статьях проекта закона, касающихся транспортного налога. Статьей 962 установлено, что необходимым условием признания транспортного средства объектом налога, в отличие от ныне действующего налога на владельцев транспортных средств, является наличие на это средство права собственности. Однако ссылка на статьи 31 и 51 кодекса, определяющие понятия "экономического" и "неэкономического образования", вносит неясность в признание объектом налога транспортных средств государственных и муниципальных предприятий, поскольку указанные предприятия не могут иметь имущество в собственности. Более того, в статье 531 проекта, касающейся расходов, включаемых в расходы по производству и реализации товаров (работ, услуг), рассматриваемый налог назван налогом с владельцев транспортных средств. В таблице статьи 965 "Налоговые ставки" слова "или киловаттах" следует либо исключить из текста, либо ввести в таблицу дополнительную графу ставок применительно к мощности двигателя, выраженной в киловаттах. Согласно предлагаемому проектом порядку для налогоплательщика гораздо выгоднее определять мощность двигателя в киловаттах, нежели в лошадиных силах. К недостаткам проекта можно отнести то, что законодатель, установив базовые налоговые ставки, не оговорил их пределы сверху, что может быть использовано региональными органами законодательной власти для подавления деловой активности некоторых категорий собственников транспортных средств. Надо сказать, что круг "льготников" значительно уменьшен по сравнению с действующим налогом. Законом РФ от 18 октября 1991 г. "О дорожных фондах в Российской Федерации" к этой категории были отнесены инвалиды, имеющие мотоколяски и автомобили, общественные организации инвалидов, использующие транспортные средства для осуществления своей уставной деятельности, колхозы, совхозы, крестьянские (фермерские) хозяйства, объединения, акционерные и другие предприятия, занимающиеся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет 70 и более процентов. Кроме того, не являлись плательщиками налога предприятия автотранспорта общего пользования в отношении транспортных средств, осуществляющих перевозки пассажиров (кроме такси). При этом в проекте кодекса существенно снижены ставки налога для тракторов, особенно повышенной мощности, за счет переноса их из раздела таблицы "Грузовые автомобили" в раздел "Другие самоходные транспортные средства", где ставка фиксирована и приравнена к ставке для грузовых автомобилей с мощностью двигателя до 100 л.с. 4. Как повлияет принятие Налогового кодекса Российской Федерации на существующую ситуацию в налогооблажении. 4.1 Малые предприятия станут еще меньше.

“Еще совсем недавно руководители подавляющего числа малых предприятий могли не думать о том, какие изменения произошли в налоговом законодательстве страны. Дело в том, что, согласно действующему в настоящее время федеральному закону от 14 июня 1995 года № 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации", в течение первых четырех лет своей работы малые предприятия подлежат налогообложению в порядке, который действовал на момент их государственной регистрации. Таким образом, можно было говорить об иммунитете субъектов малого предпринимательства к изменениям налогового законодательства, создающих для них менее благоприятные условия по сравнению с ранее установленными. С принятием Налогового кодекса, который уже прошел первое чтение, ситуация может измениться кардинальным образом — норма “об иммунитете” в проекте отсутствует и, скорее всего, в ходе его дальнейшего обсуждения в Государственной Думе не появится.

Более того, в случае принятия Налогового кодекса в том виде, в котором он прошел первое чтение, многие предприятия, ранее считавшиеся малыми, перейдут в разряд обычных юридических лиц. Так, если в настоящее время статус “малое” присваивается предприятию, исходя из размера доли в уставном капитале других юридических лиц и средней численности работников, то в проекте Налогового кодекса эти критерии изменены. В расчет по-прежнему принимается средняя численность работников (правда, пороговые значения этого критерия для большинства видов деятельности заметно снижены; см. таблицу 1), а критерий “размер доли других юридических лиц в уставном капитале” заменен критерием “предельный объем выручки от реализации товаров (работ, услуг)”. Согласно новому критерию, в течение предыдущего года сумма квартальной выручки предприятия, претендующего на получение статуса “малое”, не должна превышать 2500-кратного минимального размера оплаты труда. Поскольку в настоящее время минимальная зарплата установлена на уровне 83 490 рублей, предельный квартальный размер выручки малого предприятия не может превысить 208 725 000 рублей.

Но не это главное. Основной вопрос, который интересует руководителей малых предприятий: Сохранятся ли льготы? Сохранятся, но в весьма урезанном виде, который позволяет говорить, скорее, не о льготах, а об особенностях налогообложения субъектов малого предпринимательства (см. таблицу 2).

Прежде всего, это относится к возможности перехода к упрощенной системе ведения учета, которая несколько отличается от существующей в настоящее время. В частности, как и любое другое юридическое лицо, удовлетворяющее ряду критериев (среди них: место деятельности – Российская Федерация; средняя численность сотрудников, включая работающих в филиалах или иных обособленных подразделениях, – до 15 человек; выручка от реализации в течение предыдущего квартала – не более 100000-кратного минимального размера оплаты труда или, по действующей ставке, – не более 8,349 млрд. руб.), малые предприятия по своему желанию смогут выбрать любой из двух предусмотренных проектом Налогового кодекса методов учета: обычный, обязательный для большинства предприятий-налогоплательщиков, или упрощенный. Однако если в настоящее время предприятия, перешедшие на упрощенную систему учета, вместо всех остальных налогов уплачивают (в зависимости от законодательства субъекта федерации, где они функционируют) либо налог на доход по суммарной ставке не более 30%, либо налог на выручку по ставке не более 10%, то согласно проекту Налогового кодекса, упрощенная система отчетности предполагает замену других налогов лишь налогом на доход (ставка — 10%). Кроме того, предприятия, перешедшие на упрощенную систему, должны будут платить ряд налогов (к примеру, таких, как социальный налог, налог на пользование объектами животного мира, экологический налог и ряд других), а также таможенные пошлины и иные таможенные платежи.

Предусмотренные в проекте кодекса особенности налогообложения малых предприятий касаются также продолжительности отчетного периода (сроков предоставления отчетности и уплаты налогов в различные фискальные органы), которая, как правило, составляет месяц или квартал. Очевидно, что удобнее и выгоднее отчитываться как можно реже. Однако по проекту Налогового кодекса список налогов, уплату которых в настоящее время все без исключения малые предприятия производят ежеквартально, сокращен.

В этот список, в частности, не попал налог на добавленную стоимость. В соответствии с проектом кодекса, раз в квартал отчитываться по НДС смогут лишь те малые предприятия, чья средняя численность, включая работающих в филиалах или иных обособленных подразделениях, составляет менее 15 человек и чьи операции не связаны с импортом. Еще раз отметим, что пока этой льготой могут пользоваться все без исключения малые предприятия.

Впрочем, согласно проекту Налогового кодекса некоторые малые предприятия, как и другие юридические лица, удовлетворяющие ряду критериев, могут НДС не платить. Прежде всего, это относится к малым предприятиям, перешедшим на упрощенную систему отчетности. Однако даже избрав обычную методику составления отчетов, некоторые малые предприятия НДС также могут не платить. Для этого малое предприятие должно удовлетворять следующим критериям: не заниматься импортными операциями; средняя численность его работников, включая сотрудников филиалов и иных обособленных подразделений, составлять до 15 человек.

В проекте Налогового кодекса существенно изменены ставки и порядок уплаты малыми предприятиями налога на прибыль. Так, согласно действующему закону от 27 декабря 1991 года № 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций", некоторые субъекты малого предпринимательства (в зависимости от видов деятельности и доли выручки по этим видам в ее общем размере) в первые два года после государственной регистрации вообще освобождаются от уплаты налога на прибыль, а в третий и четвертый могут платить 25 или 50% (опять же в зависимости от видов деятельности и их доли в общем размере выручки) от базовой ставки налога на прибыль. В случае принятия Налогового кодекса, для малых предприятий (за некоторыми исключениями) вне зависимости от периода их деятельности будет применяться следующий порядок налогообложения прибыли: в отношении первых 100 миллионов рублей налогооблагаемой базы – пониженная ставка налога в размере 23%; в отношении оставшейся части прибыли (превосходящей 100 миллионов рублей) - основная ставка налога, составляющая 35%.

Заметные изменения произошли и в порядке применения малыми предприятиями ускоренной амортизации основных производственных фондов. Если в настоящее время специальные нормы амортизации (отнесения соответствующих затрат на издержки производства), которые вправе применять субъекты малого предпринимательства, в 2 раза превышают нормы, установленные для остальных предприятий, то в проекте Налогового кодекса они понижены. Так, для имущества, принятого на баланс до введения в действие Налогового кодекса, малые предприятия смогут увеличить нормы амортизации в среднем в 1,5 раза по сравнению с базовыми, а для имущества, принятого после введения кодекса, – в 1,2. При этом в проекте отсутствует действующая в настоящее время норма, согласно которой субъекты малого предпринимательства могут дополнительно списывать как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы более трех лет.”[1] 4.2 Налоговый кодекс лишит многие предприятия статуса малых.

Заметное ужесточение налогового гнета ждет малые предприятия, возможно, уже в недалеком будущем. Проект Налогового кодекса РФ, принятый Государственной Думой в первом чтении, предусматривает существенные изменения в налогообложении таких организаций. Прежде всего это связано с изменением критериев, по которым определяется статус предприятия.

Правительство - автор проекта - предлагает оценивать малые предприятия по следующим параметрам: предельная численность и предельный объем выручки. В действующем законодательстве закреплены иные условия. Вместо объема выручки учитывается доля других юридических лиц в уставном капитале предприятия. Классификация малых предприятий только по числу работающих сегодня неприемлема. Как неоднократно отмечал заместитель министра финансов С.Шаталов, такой критерий является уникальной особенностью российского законодательства, ни в одной стране мира не придерживаются такой практики.

Введенный проектом новый параметр означает, что предприятие сможет считаться малым только при условии, что сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг ежеквартально не будет превышать размера, равного 1000-кратному минимальному размеру оплаты труда. Сегодня МРОТ равен 83 490 000 рублей. Фактически, чтобы предприятие осталось малым, его выручка от реализации не должна превышать 5000 долларов в месяц. Более того, предельный уровень средней численности работников предприятия в проекте кодекса существенно снижен. В отдельных случаях уменьшение произведено в десять раз. Изменения не затронули только некоторые отрасли производственной сферы. Предельная численность малых предприятий Таблица 1

| Направление деятельности малого предприятия | Предельная численность | |
| --- | --- | --- |
|  | в проекте Нало-гового кодекса | в настоящее время |
| Промышленность, строительство, транспорт | 50 | 100 |
| Сельское хозяйство | 50 | 60 |
| Научно-техническая сфера | 15 | 60 |
| Бытовое обслуживание | 15 | 30 |
| Торговля: оптовая | 15 | 50 |
| Торговля: розничная | 15 | 30 |
| Другие отрасли непроизводственной сферы | 5 | 50 |

Необходимо отметить еще один факт, неприятно отличающий проект Налогового кодекса от действующего законодательства. Кодекс не учитывает в средней численности предприятия количество работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений юридического лица. По-новому в проекте рассматривается вопрос и о многопрофильных предприятиях, которые получают статус малых. Если действующее законодательство исходит из вида деятельности с наибольшей долей в годовом объеме оборота либо прибыли, то Налоговый кодекс вводит сложный арифметический показатель, учитывающий взвешенные численности работающих в различных отраслях. Говоря о предельной численности, следует иметь ввиду, что и само понятие “предприятие” в новом кодексе радикально отличается от привычного и применяемого сейчас. Проект вводит совершенно новое понятие «экономического образования» и через него дает определение. Малое предприятие - это удовлетворяющее необходимым критериям экономическое образование из очень широкого круга (в частности, включающего предприятия религиозных организаций, образования, созданные “в соответствии с законодательством иностранного государства", налоговые партнерства, иные образования). В Налоговом кодексе как бы определяется новый тип - «микропредприятие». Это малое предприятие с численностью до 15 человек и ограниченными оборотами. Упрощенная система налогообложения сохраняется только для таких предприятий. Для других - вместо традиционных «налоговых каникул» предлагаются совершенно иные механизмы.

**4.3 Платить налоги будут все. Даже третьи лица.**

“Сегодня в выступлениях представителей Госналогслужбы РФ и других государственных органов довольно часто звучит мысль, что для увеличения собираемости налогов к их уплате нужно привлекать не только непосредственных налогоплательщиков, но и ряд связанных с ними третьих лиц. Действующее законодательство таких возможностей практически не предоставляет, однако они, отчасти, воплощены в проекте Налогового кодекса. Прежде всего, речь идет о трех категориях третьих лиц, на которых, в случае принятия кодекса в нынешней редакции, ляжет бремя “чужих” налогов: 1) Должниках налогоплательщика, имеющих перед ним гражданско-правовые обязательства; 2) Учредителях (участниках) юридического лица; 3) Наследниках скончавшегося налогоплательщика. Стремление государства собирать как можно больше податей понятно и даже естественно. К сожалению, благие намерения, как это часто у нас бывает, граничат с произволом и нарушением конституционных прав.

1. Взыскание недоимок с должников налогоплательщика Впервые возможность погашения недоимок по налогам путем обращения взыскания на причитающиеся недоимщику долги, была предусмотрена Указом Президента еще в 1993 г. На основании указа Госналогслужба, Минфин и ЦБ РФ издали “Порядок бесспорного взыскания недоимки по платежам в бюджет в виде обращения взыскания на суммы, причитающиеся недоимщику от его дебиторов”. Несмотря на то, что этот нормативный акт действует уже более трех лет, на практике он применяется крайне редко.

“Порядок” вызывает стойкое неприятие у юристов, потому, как предусматривает бесспорное списание средств со счетов должников налогоплательщика. Проект Налогового кодекса также допускает подобную возможность и устанавливает несколько отличную от действующей процедуру. Несмотря, однако, на некоторые изменения, основные проблемы, связанные с таким взысканием, остались нерешенными.

Механизм взыскания предлагается следующий. 1) Налоговый орган предъявляет требование об уплате налога налогоплательщику. 2) Налогоплательщик вправе подать заявление о привлечении к исполнению этого требования своих должников с документальным подтверждением суммы просроченной задолженности. 3) Рассмотрев заявление, налоговый орган вправе выставить требование об уплате налога указанному должнику. 4) Соответственно, должник вправе либо исполнить это требование, либо обжаловать его. 5) Наконец, налоговый орган взыскивает недоимку в принудительном порядке - путем бесспорного списания средств со счета, изъятия наличных денежных средств или даже путем ареста и реализации имущества должника. Несмотря на то, что должнику (как и самому налогоплательщику) кодекс гарантирует право обжаловать требование налогового органа, такое обжалование сопряжено с рядом серьезных проблем. Стороны в данном споре будет две: должник налогоплательщика и налоговый орган. Но “чужая” недоимка не может рассматриваться как собственное налоговое обязательство должника, а это значит, что никаких правоотношений между ним и налоговым органом нет. Обязательство должника носит гражданско-правовой характер, и требование о погашении долга может быть заявлено его кредитором (налогоплательщиком), а не налоговым органом. Кроме того, должник вправе оспорить как сам факт наличия долга, так и размер долга, но происходит это при рассмотрении дела между должником и кредитором.

Фактически в рамках одного процесса будут смешиваться гражданско-правовые и налоговые отношения, что приведет к тупиковой ситуации. Налоговый орган не вправе решать вопросы, связанные с наличием и размером долга, а должник не вправе решать вопросы, связанные с наличием недоимки у налогоплательщика-кредитора и размером этой недоимки. Законность изъятия по решению налогового органа имущества и денежных средств должника тоже вызывает большие сомнения. Можно даже говорить о противоречии этой нормы статье 35 Конституции РФ, согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. То обстоятельство, что у должника есть долг перед налогоплательщиком, а налогоплательщик не исполнил свои обязательства перед государством, не означает, что у должника появляется обязанность уплатить налог. Очевидно, что включение в законопроект явно “проблемного” механизма взыскания налогов и штрафов вряд ли оправдано, тем более что вмешательство налоговых органов в отношения налогоплательщика и его деловых партнеров может повредить стабильности хозяйственных связей. В принципе, возможность уплаты налогов от имени налогоплательщика его должниками исключать нельзя. Но в основе этой процедуры должно лежать поручение налогоплательщика самому должнику, а его исполнение должно обеспечиваться применением мер гражданско-правовой ответственности.

2. Ответственность учредителей (участников) юридического лица Один из основных признаков юридического лица - его самостоятельная имущественная ответственность. Но в ряде случаев по обязательствам юридического лица могут отвечать и его учредители (участники). В частности, она может наступить, когда банкротство юридического лица вызывается действиями его учредителей. Кроме того, специальные нормы об ответственности учредителей установлены применительно к отдельным формам юридических лиц, и, как правило, применяется она только при недостаточности имущества самого юридического лица. Во всех подобных случаях такая ответственность предусмотрена только гражданским законодательством. Действующее налоговое законодательство не содержит норм, позволяющих взыскивать налоговые недоимки юридического лица с его учредителей. Но проектом НК такая возможность предусмотрена.

Во-первых, в случае ликвидации юридического лица учредители (участники) обязаны уплатить суммы налогов, пеней и штрафов, причитающихся с юридического лица, если его имущества недостаточно и если такая ответственность предусмотрена законом или учредительными документами. Фактически проект кодекса ссылается здесь на ГК РФ.

Во-вторых если законом или учредительными документами предусмотрена ответственность учредителей (участников) юридического лица, требование об уплате налога вместо этого юридического лица может быть выставлено его учредителям (участникам). Фактически налоговому органу предоставляется право выбирать с кого взыскивать налог.

Однако вопрос о правомерности привлечения к уплате налогов учредителей юридического лица (равно как и всех других третьих лиц) более чем спорный. Институт ответственности третьих лиц по сути заимствован из гражданского права. Но то, что в гражданском праве является обычным, далеко не всегда применимо к другим отношениям. В налоговом праве существует принцип - “налог должен быть уплачен если не самим налогоплательщиком, то во всяком случае за счет его средств”. Похоже, что с принятием налогового кодекса этот принцип будет забыт, поскольку имущество и средства учредителей никак не связаны с имуществом и средствами учрежденного лица.

Гораздо более логичным и грамотным представляется подход действующего закона “Об основах налоговой системы”. Согласно этому закону, обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога либо отменой налога. Невозможность уплаты налога является основанием для признания предприятия банкротом.

3. Ответственность наследников по налоговым обязательствам наследодателя В соответствии с гражданским законодательством по наследству передаются не только имущественные права наследодателя, но и обязанности. Наследник фактически становится на место наследодателя и обязан погасить его долги. Общее ограничение здесь то, что долги погашаются только в пределах стоимости наследства, то есть собственные средства наследника в погашении долгов не участвуют.

В проекте налогового кодекса предлагается включать суммы налоговых недоимок (правда, без пеней и штрафов) в состав долгов, переходящих по наследству. Действующий закон “Об основах налоговой системы” такой возможности, понятно, не предусматривает.

Согласно проекту долг должен быть уплачен одновременно с принятием наследства. Для этого наследник, ни много ни мало, должен предварительно обратиться в налоговую инспекцию и выяснить, нет ли у наследодателя задолженности.

Более того, если долг погашается позднее, но в течение года с момента принятия наследства, наследник обязан уплатить проценты за каждый день просрочки. По истечении года согласно проекту сумма непогашенного долга увеличивает собственное налоговое обязательство наследника (!) Возможно, сама идея возврата недоимок за счет наследства и неплохая. Однако предусмотренный в кодексе порядок совершенно не продуман и не учитывает правила ГК. Наследников может быть несколько и каждому из них для принятия наследства предоставляется шестимесячный срок. Соответственно, наследство может быть принято ими в разное время, а до истечения этого срока точная доля каждого может быть неизвестна, поскольку любой наследник вправе отказаться от наследства. Кто и как будет расчитываться с налоговой инспекцией не ясно.

Что же касается увеличения собственного налогового обязательства наследника, то это противоречит вообще всем принципам налогового права. Фактически это означает, что вводится какой-то новый налог, который к тому же взимается в качестве санкции.” [3] 4.4 О транспортном налоге.

“Транспортный налог, вводимый в разделе XXIV проекта Налогового кодекса, является практически полным аналогом действующего в настоящее время и зачисляемого в дорожные фонды налога на владельцев автотранспортных средств, и заменяет собой, кроме этого налога, налог на реализацию горюче-смазочных материалов, налог на пользователей автомобильных дорог и налог на приобретение автотранспортных средств.

Новый налог не следует путать с уже существующим транспортным налогом, установленным Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 года N 2270 "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней", налоговой базой которого является начисленная оплата труда. Рассматриваемый раздел Налогового кодекса устанавливает общие положения о транспортном налоге, на основе которых органы законодательной власти субъектов Российской Федерации должны выпустить нормативные акты, определяющие конкретный порядок и условия его исчисления и уплаты. В соответствии с предложенным проектом, налогоплательщиками налога признаются юридические и физические лица, являющиеся собственниками транспортных средств на пневмоходу, признаваемых в кодексе объектом налогообложения. Объектом налогообложения могут быть признаны транспортные средства и другие самоходные машины и механизмы на пневмоходу, имеющие место нахождение на территории Российской Федерации. Не признаются объектом налогообложения специально оборудованные транспортные средства, находящиеся в собственности инвалидов. Налоговая база определятся отдельно в отношении каждого транспортного средства, являющего объектом налогообложения, исходя из категории этого транспортного средства и мощности его двигателя. Проект Налогового кодекса дает базовые ставки налога в зависимости от категории и мощности двигателя транспортного средства (в процентах от установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда на единицу мощности двигателя в лошадиных силах или киловаттах). Базовые налоговые ставки могут быть увеличены решением регионального органа законодательной власти. В проекте Налогового кодекса прямо предусмотрены льготы только для физических лиц: Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, граждан Российской Федерации, награжденных орденом Славы трех степеней, подвергшихся воздействию радиации вследствие Чернобыльской катастрофы, но предоставлено право региональным органам законодательной власти устанавливать дополнительные налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков и/или в отношении отдельных транспортных средств. Сумма налога в отношении каждого транспортного средства определяется налогоплательщиком отдельно исходя из налоговой ставки и налоговой базы, т.е. равна произведению налоговой ставки на суммарную мощность двигателя. Уплата налога производится налогоплательщиком ежегодно исходя до прохождения государственного технического осмотра транспортных средств или их регистрации (перерегистрации). Без предъявления документов об уплате налога вышеперечисленные действия государственными органами не производятся. Инструкции по применению налога издаются (в пределах своей компетенции) соответствующими региональными налоговыми и финансовыми органами по согласованию с Государственной налоговой службой РФ. Остановимся подробнее на некоторых статьях проекта закона, касающихся транспортного налога. Статьей 962 установлено, что необходимым условием признания транспортного средства объектом налога, в отличие от ныне действующего налога на владельцев транспортных средств, является наличие на это средство права собственности. Однако ссылка на статьи 31 и 51 кодекса, определяющие понятия "экономического" и "неэкономического образования", вносит неясность в признание объектом налога транспортных средств государственных и муниципальных предприятий, поскольку указанные предприятия не могут иметь имущество в собственности. Более того, в статье 531 проекта, касающейся расходов, включаемых в расходы по производству и реализации товаров (работ, услуг), рассматриваемый налог назван налогом с владельцев транспортных средств. В таблице статьи 965 "Налоговые ставки" слова "или киловаттах" следует либо исключить из текста, либо ввести в таблицу дополнительную графу ставок применительно к мощности двигателя, выраженной в киловаттах. Согласно предлагаемому проектом порядку для налогоплательщика гораздо выгоднее определять мощность двигателя в киловаттах, нежели в лошадиных силах. Необходимо также для устранения повтора исключить из текста двух последних строк таблицы слова в скобках "с каждой лошадиной силы мощности двигателя". К недостаткам проекта можно отнести то, что законодатель, установив базовые налоговые ставки, не оговорил их пределы сверху, что может быть использовано региональными органами законодательной власти для подавления деловой активности некоторых категорий собственников транспортных средств. Сформулированную в конце таблицы статьи 965 льготу для зерноуборочных и иных сельскохозяйственных комбайнов для удобства было бы желательно перенести в статью 966 "Налоговые льготы". Надо сказать, что круг "льготников" значительно уменьшен по сравнению с действующим налогом. Законом РФ от 18 октября 1991 г. "О дорожных фондах в Российской Федерации" к этой категории были отнесены инвалиды, имеющие мотоколяски и автомобили, общественные организации инвалидов, использующие транспортные средства для осуществления своей уставной деятельности, колхозы, совхозы, крестьянские (фермерские) хозяйства, объединения, акционерные и другие предприятия, занимающиеся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет 70 и более процентов. Кроме того, не являлись плательщиками налога предприятия автотранспорта общего пользования в отношении транспортных средств, осуществляющих перевозки пассажиров (кроме такси). При этом в проекте кодекса существенно снижены ставки налога для тракторов, особенно повышенной мощности, за счет переноса их из раздела таблицы "Грузовые автомобили" в раздел "Другие самоходные транспортные средства", где ставка фиксирована и приравнена к ставке для грузовых автомобилей с мощностью двигателя до 100 л.с. При чтении проекта кодекса возникает вопрос по поводу уплаты налога в случае многократной в течение года купли-продажи, и, следовательно, перерегистрации транспортных средств - как часто придется уплачивать налог на транспортные средства, регулярно переходящие из рук в руки? В проекте не упомянута возможность составления инструкций по применению налога непосредственно Госналогслужбой РФ. Будет ли сохранена в дальнейшем ныне действующая практика выпуска инструкций этим ведомством? В заключение отметим, что все существующие элементы закона о транспортном налоге описаны в проекте Налогового кодекса достаточно ясно и однозначно. Требуются лишь некоторые уточнения в формулировках и терминах, а также желательно более четко прописать порядок уплаты налога при перерегистрации транспортных средств.” [2] 5. Мнения специалистов.

Теперь есть смысл обратить внимание на мнения специалистов. Прежде всего это интервью Елены Волковой с руководителем Государственной налоговой службы России Починоком Александром Петровичем, а так же замечания и предложения начальника инспекции счетной палаты Кабашника В.А.

5.1 Обзор интервью Елены Волковой с руководителем Государственной налоговой службы России Починоком Александром Петровичем [4].

В интервью Елены Волковой с Починоком А.П. можно выделить ряд ключевых моментов, касающиеся Проекта Налогового Кодекса Российской Федерации: Е.В. “Понимается ли разность понятий "налоговое право" и "налоговый кодекс"? Многие юристы утверждают, что налогового права в России нет.“ А.П. “Налоговое право, безусловно, имеет право на существование. До 1991 года в России не было ни налогов, ни самой налоговой системы. Существовало гражданское право, административное право, даже хозяйственное право, и все они имели свою историю. Нам пришлось практически начинать с нуля, мы вынуждены были за очень короткий период, за пять недель, писать первые налоговые законы , а затем спешно создавать инструкции к ним. Безусловно, компетентный юрист может сказать, что налоговое право сформируется в налоговую отрасль лишь тогда, когда будет создан Налоговый кодекс. В свою очередь Налоговый кодекс состоится лишь после принятия всей совокупности налоговых законов и нормативно-правовых актов, когда они будут реально существовать, наработается большой опыт, юридическая практика, будут созданы налоговые суды. И завершающим этапом станет создание Налогового кодекса. Вот тогда этот компетентный юрист может сказать, что в России существует налоговое право. Это одна точка зрения. Вторая же такова: в стране вообще нет налогового права, есть лишь некие экономисты, которые хотят уйти от замечательного понятийно-категорийного аппарата Гражданского кодекса и создать свой. А при этом они должны полностью руководствоваться только Гражданским кодексом, а все остальное \_ это лишь экономические изыскания, подсобный материал, таблицы и формулы. Обе точки зрения, которые я специально утрировал, имеют право на существование. Тем не менее я горячий сторонник существования и скорейшего развития налогового права в России. Во многом из-за того, что эти различные точки зрения поддерживаются большим количеством прекрасных юристов, в стране и задерживается развитие налогового законодательства. Налоговая система \_ это сложный, противоречивый, саморазвивающийся механизм, и она может опираться только на развитое налоговое право. Но мы вынуждены сейчас писать Налоговый кодекс, потому что у нас нет времени ждать, когда разовьются действующие налоговые законы, у нас нет времени на бесконечное вылизывание и устранение противоречий между сотнями нормативных документов, писем и инструкций. Как налогоплательщики, так и налоговая служба страдают из-за отсутствия чисто налогового понятийного аппарата, мы страдаем от отсутствия процедур судебного разбирательства, отсутствия налогового прокурора и налоговых судов. Для меня очевидно, что именно из-за отсутствия Налогового кодекса в России несут огромные убытки предприятия, страдают физические лица, некуда пойти пожаловаться бедному налогоплательщику, которого обидела налоговая служба, негде отстоять свои интересы государству. Отсюда выяснение отношений в налоговой сфере превращается не в состязательный процесс, когда стороны отстаивают свое право в суде, а в попытку выяснить, кто сильнее, кто лучше сосчитает и так далее. Поэтому я за очень серьезную налоговую реформу. Я уверен, что в России будет и налоговое право, и хорошо обученные специалисты, будет и работающий Налоговый кодекс.” Е.В. ”В развитых странах налоговая система выходит за рамки фискальных отношений и служит для стимулирования экономической эффективности в желательном для государстве направлении. В этом отношении Россия пойдет "другим путем" или последует в русле развитых демократических государств?” А.П. “Налоговая система с точки зрения экономической эффективности никогда не являлась стимулирующей. Налоговая система не стимулирует. Но она должна быть справедливой, насколько может быть справедливым изъятие у человека денег. Не может быть индивидуальных льгот, все должны подвергаться налогообложению. Могут быть варианты, могут быть нюансы, но первый принцип налоговой системы: все \_ налогоплательщики. Очень важен, и это я считаю обязательным для налоговой системы, относительно низкий уровень налогообложения, то есть государство обязано брать только тот минимум средств, при котором оно в состоянии существовать. И наилучший стимулятор для инвестиций, стимулятор для экономики \_ это сокращение уровня налогов.” Е.В. “Какие предусмотрены пропорции между прямыми и косвенными налогами?” А.П. “Пропорции между прямыми и косвенными налогами резко меняются. Обратите внимание, что налог на прибыль, который еще недавно был основным и самым мощным, постепенно уступил свое место сначала НДС, а теперь еще и акцизам. И сейчас два самых главных налога \_ это налог на добавленную стоимость и акцизы. И я думаю, что в перспективе они сохранятся. То есть будут, безусловно, расти имущественные налоги, а такие налоги, как налог на прибыль, будут снижаться .Налоги с оборота продукции, я надеюсь, исчезнут совсем. А вот косвенные налоги будут продолжать быстро расти. Вернее, будет расти их доля в объеме поступлений. Косвенные налоги справедливы. Когда вы покупаете водку, вы не задумываетесь над тем, что государство за эту покупку берет с вас налог. Вы уже почти не замечаете НДС, когда делаете покупки в магазине. Вот налог на прибыль бьет по карману предпринимателя. Налог с физического лица тоже лезет прямо к вам в карман. И любой экономист скажет вам, что косвенный налог \_ самый безболезненный. Он настолько приятен, насколько может быть приятен налог. И мне бы очень хотелось, чтобы в основном работали именно косвенные налоги, за исключением некоторых случаев, когда нужно регулировать цену.” Е.В. “Как будут чувствовать себя физические лица после принятия Налогового кодекса?” А.П. “Физические лица будут чувствовать себя хорошо, потому что налоговая нагрузка снизится, зашевелятся эффективные предприятия, станет больше товаров. Цены, я ручаюсь, не вырастут после принятия Налогового кодекса, а могут даже и снизиться. Для того чтобы сделать налоговую систему более приятной для людей, мы должны изменять параметры шкалы налогообложения физических лиц. Существует два варьируемых параметра. Первый \_ это необлагаемый минимум, который в идеальном случае должен соответствовать прожиточному. Второй \_ это минимум оплаты труда. Но в России перепутаны понятия прожиточного минимума и минимума оплаты труда. Прожиточный минимум никак не связан с оплатой труда, это условная расчетная цифра. И я бы очень хотел, чтобы мы в конце концов признали, что минимум оплаты труда \_ это тот минимум средств, который необходим человеку для существования, и вычленили именно его. И ориентировались бы на то, что нельзя налогом облагать прожиточный минимум. Но пока, к сожалению, мы вынуждены считать все в этом пресловутом минимуме оплаты труда. Но зато мы может изменить шкалу налогообложения. Мы можем сделать минимальным налог на доходы простого служащего. То есть при зарплате до пяти миллионов рублей в месяц брать 12% налога. Я думаю, это будет справедливо. Сейчас, когда существует масса возможностей для уклонения от уплаты налогов, как раз можно понизить ставки налогового показателя Только, пожалуйста, декларируйте, показывайте реально свой доход. Государство берет с вас небольшой налог.” Е.В. “На кого должно лечь налоговое бремя, чтобы система казалась справедливой для максимального количества граждан и способствовала бы их деловой активности?” А.П. “Видимо, для этого налоговое бремя должно в большей степени нести неэффективные предприятия. То есть система должна быть построена так, что если предприятие эффективно развивается, то у него есть шанс уменьшить свое налогообложение. Потому что мы должны перераспределять деньги от неэффективных направлений в эффективные. Традиционно мы всегда считали, что если предприятие бедное, загибается под тяжестью налогов, и при этом у него еще высокая себестоимость, большие издержки, большие затраты, то ему нужно снизить налоги. Нет, как раз наоборот. Налоги должны быть меньшими там, где идет бурное развитие предприятий, где высокая эффективность, высокая прибыль, потому что деньги, которые будут вложены в такое производство, дадут отдачу. Например, если вы открыли крупное нефтяное месторождение, мы будем брать с вас очень умеренный налог, чтобы туда пришел капитал. Если какой-либо завод явно никогда не будет рентабельным, мы не можем прощать ему налоги. Он в любом случае неэффективен. Именно поэтому мы предлагаем различные меры, позволяющие тем, кто быстро развивается и вкладывает средства в дальнейшее развитие производства, фактически снижать уровень налогообложения. А богатые должны нести свой крест, поэтому необходимы налоги на роскошь, и это вполне справедливо.” 5.2 Замечания и предложения начальника инспекции счетной палаты Кабашкина В.А.

“I. Общие положения В дополнение к пояснительной записке к проекту Общей части Налогового кодекса Российской Федерации указывается, что в законопроект были внесены определенные уточнения и корректировки, конкретизированы отдельные процедуры и понятия. Внесение дополнительных уточнений не устраняет общей существенной проблемы, так и нерешенной при подготовке общей части Налогового кодекса (НК), определяющей основы, понятия, нормы налоговой системы, рассмотрение и построение НК как впервые созданной базы налогообложения. В результате существующая нормативная база как бы игнорируется, не учитывается в проекте НК, что, во-первых, не позволяет закрепить достигнутое положительное в действующем налоговом законодательстве, организации учета, во-вторых, с введением многих новых дефиниций, понятий, положений серьезно снижает адаптированность налогоплательщиков и налоговых органов, а отсюда и действенность налогообложения (которая и в настоящее время невысока). Не оговаривается также, как будет соотноситься введение НК с действующим масси-вом нормативных актов, кроме Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", который поглощается Общей частью НК. Положение статьи 5 "Налоговое законодательство" проекта вообще запутывает данный вопрос. Так, в п.3 этой статьи допускает коллизии между нормами налогового и другой отрасли законодательства. Думается, что здесь должно быть полное соответствие норм права. Введение НК, тем более поэтапно, как предлагается, потребует внесения серьезных изменений в более чем 10-ти действующих налоговых законов по конкретным видам налогов, что потребует немалого времени. Представляется, что предлагаемое Правительством, обособленное введение первой - Общей части НК, и без определения механизма уточнения, изменения, увязки с нею действующих нормативных актов не только нецелесообразно, но и практически невозможно. 2. При рассмотрении ранее представляемого варианта Налогового кодекса уже отмечалось, что сам проект НК, на наш взгляд, несмотря на ряд принципиальных нововведений, реформирования налоговой системы не предусматривает, во всяком случае этого нет в представленном проекте Общей части, что лишний раз подтверждает нецелесообразность ее обособленного введения. Предложенный к рассмотрению проект по своей сути подтверждает и детализирует, хотя и важные, но отдельные аспекты налогового законодательства и не решает важнейших сформулированных задач, связанных с преобразованием налоговой системы, что сегодня крайне необходимо: - прежде всего, не обеспечивается построение понятной налоговой системы, взаимодействия всех ее элементов, что ставилось авторами проекта как первоочередная задача. Эта задача сама по себе не несет преобразований, но без ее решения в настоящих условиях никакие преобразования невозможны. Проект же, наоборот, излишне усложняет и детализирует многие действующие положения, вводит немало новых по названию понятий, определений, норм, ничего не изменяющих по существу, а также положений и норм, уже определенных другими нормативными актами (например, Гражданским кодексом), причем в разных с ними толкованиях; - не создается рациональная налоговая система, обеспечивающая сбалансированность общегосударственных, региональных, местных и частных интересов, содействующая развитию предпринимательства и активизации инвестиционной деятельности, в том числе в региональном аспекте. Более того, например, положения глав 8 и 14 напрямую направлены на подрыв основ формирования рыночных отношений в стране, дестабилизацию развития отношений между товаропроизводителями и потребителями товаров (работ, услуг); - ничего принципиально нового не вносится в проблему налогового федерализма - в правах субъектов Федерации и местных органов, классификационном перечне налогов и т.д.; - не уменьшается реально число налогов, так как исходя из текста законопроекта, наряду с сохранением основных действующих налогов, вводятся другие новые налоги, из которых три, по сути дела, объединяют в себе ранее действовавшие налоги и сборы - социальный налог, налог на недвижимость и налог на доходы от капитала. Отмену же временно вводившихся (суррогатных) видов налогов - с превышения нормируемой величины по заработной плате, спецналога или, по существу ничего не решавшего, хотя важного по своему содержанию, налога на операции с ценными бумагами, нельзя считать принципиальными изменениями, влияющими на снижение общего налогового бремени. Такого снижения на практике не произойдет, учитывая также по существу беспредельное право федеральных органов вводить любые налоги (статья 10) и нечеткость в этом вопросе прав региональных и местных органов; - совершенствование налогового администрирования в соответствии с положениями законопроекта не ослабляет сложившийся правовой "беспредел" со стороны налоговых органов, существующего административного "давления" налоговых органов на налогоплательщика, его практического бесправия, хотя в дополнение к пояснительной записке указывается. что эти разделы НК уточнялись. 3. В представленный проект включен, на наш взгляд необоснованно, целый ряд положений, понятий, регулируемых другими правовыми актами, спорных определений и не отработанных в содержательном плане вопросов, что не упорядочивает правовую базу налоговых отношений, усложнит практику налогообложения. Понятно стремление авторов создавать самостоятельную отрасль права - налоговое право, что заслуживает активной поддержки. Но, во-первых, оно не должно расходиться с другими ветвями права - гражданским, судебно-процессуальным, административным, уголовным и т.д.; во-вторых, стремление соединить детально и подробно все многообразие налоговых отношений и налогового учета в одном законодательном акте вряд ли реализуемо для повседневной практики и без кардинального преобразования налоговой системы как таковой. Так, ничего кроме путаницы и споров при практическом применении, не принесут главы 2-4, 8, 9 и 14, в частности, определяющие виды деятельности, организационные формы образований (организаций), нашедшие решение в Гражданском кодексе, законах о предприятиях и предпринимательской деятельности, благотворительной деятельности, некоммерческих организациях и др. В проекте совершенно не учитываются вопросы, регулируемые банковским законодательством, имеющим ряд серьезных расхождений с ныне действующим налоговым законодательством, методологий бухгалтерского учета и ценообразования. Существенно не проработан вопрос о судебном рассмотрении налоговых споров, что сегодня также является острой проблемой при несогласованности деятельности налоговых и судебных органов. Представленный проект не отражает происходящие в настоящее время процессы разграничения прав между федеральными органами и субъектами Федерации. В связи с этим требуют отдельного специального рассмотрения вопросы налогового федерализма, согласования включенных в НК положений о разграничении классификационного перечня налогов, налоговых прав. Весьма спорно, что по проекту Налогового кодекса реализуются отношения, связанные только с федеральными налогами, причем четко определено только право введения любых новых федеральных налогов, а по региональным и местным налогам этот вопрос оказался "размытым" (ст.ст.1(3), 10(1), 11(1)), сомнительны положения о предоставлении прав, по существу явочного, перераспределения зачислений налогов между региональными и местными бюджетами (ст.ст.11, 12). Вряд ли приемлемо без тщательного дополнительного рассмотрения предусматриваемое в проекте усиление и расширение централизованных расчетов с бюджетом по налогам, причем вводимые в суррогатной форме консолидированного плательщика (глава 7), что никак не вытекает ни из Гражданского кодекса, ни из других связанных с этим вопросом законодательных актов (об акционерных обществах, монополиях и др.). Совершенно обосновано закрепление в Налоговом кодексе уже достаточно распространенного в налоговом законодательстве направления на создание (выделение) налогового учета (глава 14). Но опять-таки это делается без достаточного учета и в отрыве от действующего законодательства и нормативных актов, а также имеющейся практики по данному вопросу. Ряд глав и статей, прежде всего касающихся процедур рассмотрения результатов налогового контроля, действий налоговых органов (главы 15 и 16), на наш взгляд, излишне детализирован и усложнен, что затруднит их применение на практике. Хотя сама по себе эта сфера налоговых отношений сегодня наименее упорядочена и безусловно требует четкой регламентации, особенно в отношении прав налогоплательщика. Заявленное стремление Правительства к созданию нормативного акта прямого действия, что является общераспространенной мировой практикой, естественно. Однако в самом проекте это прослеживается нечетко - в определении налогового законодательства, права его толкования, допущении подзаконных актов, в том числе ведомственных, что необходимо кардинально пересмотреть. II. Замечания по главам и статьям проекта Налогового кодекса Глава 1, Раздел I В статье 1 целесообразно исключить п.2, поскольку общие принципы налогообложения соотносятся с налоговыми отношениями, их регулируют в определенном смысле и столь жесткая запись может означать, что в отношении налогов субъектов Федерации и местных органов Кодекс приобретает формальное значение. В статье 4 необходимо более полно изложить все основные принципы налоговой системы, т.е. отразить также, например, принципы однократности обложения, ответственности за уплату налогов и т.д. В статье 5 структура налогового законодательства изложена с ограничением участия федеральных органов законодательной власти в принятии норм налогового законодательства (при одновременном предоставлении такого участия только региональным органам законодательной власти). С другой стороны, включены нормативные акты Правительства и даже иных органов исполнительной власти, т.е. еще и подзаконные акты, что следует исключить из Кодекса в качестве основного положения. В соответствии с действующим в настоящее время Законом Российской Федерации от 27.12.91 г. · 2118 "Об основах налоговой системы Российской Федерации" налоговое законодательство формируется представительным органом власти. Вместе с тем такие акты могут иметь место, но не в структуре законодательства и как исключение, что нужно отразить в специальных статьях Кодекса. В связи с этим статью 5 (абзац 1) целесообразно изложить в следующей редакции: "(1) Налоговое законодательство состоит из настоящего Кодекса и нормативных актов, принятых федеральными органами законодательной (представительной) власти, а также нормативных актов о региональных и местных налогах (сборах)..." и далее по тексту. Кроме того, в статье 5 (пункты 4 и 6) следует конкретизировать, на каком уровне и где происходит официальное опубликование актов налогового законодательства и разъяснений к нему. В связи с этим в текст указанных абзацев следует вставить слова: "в изданиях, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации". Это будет соответствовать построению понятной (в первую очередь, для налогоплательщиков) налоговой системы. Вряд ли приемлемо положение п.6 этой же статьи 5, что "толкование (разъяснение) норм и положений акта налогового законодательства дает орган, принявший этот акт". Это положение, прежде всего, практически нереализуемо - вряд ли Государственная Дума или Совет Федерации Федерального Собрания смогут практически заняться толкованием принимаемых ими законов. Например, толкование положений уголовного законодательства дает, как известно, Верховный суд Российской Федерации, который не принимал этого акта. Поэтому предлагается дополнить п.6 статьи 5 после слов "этот акт" следующим текстом: "а также органы законодательно уполномоченные на это. Такое толкование (разъяснение) подлежит регистрации в Министерстве юстиции Российской Федерации и официальному опубликованию". В статье 9 (п.2) правильно указано, учитывая опыт практики последних лет, что решение об изменении перечня федеральных налогов принимается на следующий финансовый год. А далее - допускается и принятие таких решений в течение года, что нужно исключить. Одновременно следует ввести определенные ограничения на новые налоги, не предусмотренные перечнем. При нечеткости в этом вопросе в проекте НК для региональных и местных налогов (статья 11) не будет и речи о стабильности налоговой системы, регулировании налогового бремени. Глава 2 Главы 2 - 4 в той редакции и структуре, как они сформулированы в проекте, вызывают сомнения, поскольку как бы оставляют в стороне Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК) и не во всем с ним согласуются. Вводить новые понятия, такие, например, как "экономическая деятельность (активная и пассивная)", "сестринские и личные предприятия", вообще определять виды деятельности и образований без ссылки на Гражданский кодекс, другие связанные с этими понятиями законы неправомерно. Неудивительно, что они поэтому недостаточно раскрыты, нечетки, либо вообще отсутствует их трактовка - статьи 21, 31, 33, 36, 38, 40. Не соответствуют ГК, Закону об акционерных обществах и др. также статьи 39, 51, 53, 54. В других главах и статьях данного проекта также содержатся несоответствия Гражданскому кодексу. По-иному дана трактовка и детализация положений, указанных в Гражданском кодексе Российской Федерации или в других законах и кодексах в отношении: коммерческой и служебной тайны, определенных статьей 139 ГК РФ, в связи с чем не усматривается необходимости введения нового понятия "налоговой тайны", общего срока исковой давности, определенного Гражданским кодексом Российской Федерации (статья 196) в три года, а проектом устанавливается такой срок в пять лет (ст.ст.142, 260), отношений по залогу имущества, которые урегулированы статьями 334-357 Гражданского кодекса Российской Федерации и фактически продублированы в проекте. Требует уточнения, на наш взгляд, п.8 статьи 64 проекта, где говорится о 5-процентной доли участия налогоплательщика, однако неясен порядок ее исчисления. Необоснованно большой круг определения этих вопросов проектом передается на решение органов Госналогслужбы и Минфина России. Так, например, Минфин России и налоговые органы вправе определять виды деятельности, относить их к финансовой или к другим видам деятельности, в том числе признать иную деятельность неэкономической (статьи 21, 25 и др.). В целях устранения нечеткости формулирования данного положения необходимо конкретно указать в чем заключается "достаточность" оснований для этого, предусмотренных в проекте. В ином случае в этой статье, как и в нижеприведенных, сохраняется ныне существующая неясность законодательства. В связи со сказанным в статье 21 следует исключить из текста после части 5 абзац: "Налоговый орган при наличии достаточных оснований вправе признать иную деятельность неэкономической деятельностью", так как правильность толкования Закона может только орган его принявший или арбитражные и судебные органы. По этой же причине следует исключить из статьи 22 часть 4 и из статьи 23 абзац 2 пункта 4 части 1. В статье 22 в пунктах 2 и 3 приведены термины, позволяющие налоговому органу признать экономическую деятельность не относящейся к пассивной, которые требуют дополнительных пояснений: "осуществляется систематически" (в чем заключается система, хотя бы во временном отрезке, неясно), "при наличии достаточных оснований" (необходимо представить хотя бы примерный перечень таких оснований). В ином случае только налоговый орган будет решать, чем же на самом деле занимается объект проверки. В статье 23 пункт 2 указано, что "финансовая деятельность, осуществляется на основании лицензии или иного подобного документа, выданного уполномоченным органом". Необходимо конкретно указать, кто утверждает эти уполномоченные органы, какой из них какой вид лицензии (или иной подобный документ) выдает, а также (в целях формирования стабильной и предсказуемой системы) отразить максимальную стоимость (в зависимости от минимального размера оплаты труда) приобретения лицензии. В этой статье не упоминаются операции, связанные с финансовым лизингом. В статье 25 НК понятие благотворительной деятельности по существу совпадает с определением этой категории, содержащейся в Законе "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях". Однако содержание категории "благотворительная организация" (статья 53) в этих документах имеет принципиальные различия. Так, в Законе благотворительная организация определяется как неправительственная (негосударственная и немуниципальная) некоммерческая организация, созданная для реализации предусмотренных законодательством целей путем осуществления благотворительной деятельности в интересах общества. В проекте НК благотворительной организацией признается организация, преследующая исключительно благотворительные цели, а также если эта организация не преследует политических целей и не осуществляет политической деятельности. На наш взгляд, для определения оптимального круга целей, а также перечня юридических и физических лиц, на которых распространяются налоговые льготы для благотворительных организаций, необходимо содержание категории "благотворительные организации" в НК привести в соответствие с текстом, имеющимся в названном Законе.

Глава 3 Пунктом 1 статьи 33 предусматривается возможность иной, кроме государственной, регистрации юридических лиц, что не соответствует требованиям статьи 51 Гражданского кодекса Российской Федерации. Также необходимо отметить, что по тексту проекта проходит "красной нитью" понятие юридического лица в виде "предприятия" ( статья 31 и др.). Такое определение является неточным и не соответствует статье 132 ГК, рассматривающей предприятие как имущественный комплекс, признаваемый недвижимостью и служащий объектом имущественных прав. Статья 36 проекта НК предусматривает одно условие образования и функционирования, наряду с материнским, дочерних предприятий - преобладающую долю участия в дочернем предприятии материнского предприятия. В ГК предусмотрено обязательное соблюдение одного из двух условий для этих предприятий - хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом. Кроме того, ГК предусматривает уровень взаимной ответственности материнских и дочерних предприятий по договорам, сделкам, долговым ситуациям. Представляется, что НК должен учитывать вышеуказанные положения ГК для материнских и дочерних предприятий с целью правильного решения вопросов их налогообложения. В проекте НК ( статья 40) основным критерием отнесения предприятия к категории "малое предприятие" является параметр средней численности работающих, варьируемый по отраслям экономики, а также сумма выручки от реализации ими товаров (работ, услуг) в течение предыдущих четырех кварталов (при этом, как и в ст.39 не ясно, учитываются ли налог на добавленную стоимость и акцизы в сумме этой выручки). В Федеральном законе "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов РФ, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25% , доля принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, также не превышает 25% . Наряду с этим, для отнесения предприятий к категории малых принимается параметр средней численности работников за отчетный период, варьируется по отраслям экономики. Необходимо отметить, что при определении категории "малое предприятие" в проекте НК и названном Федеральном законе наблюдается известное несоответствие критериев, формирующих данную категорию в указанных материалах. Так, если Закон предусматривает варьирование численности от 30 до 100 человек, то в НК этот показатель колеблется в пределах от 15 до 50 человек. В данном случае установление нового налогового порядка, приведет к ущемлению интересов предприятий "малого бизнеса", ухудшению экономического положения граждан, работающих на этих предприятиях, и дестимулированию развития предпринимательства в Российской Федерации. В статье 41 указано, что средняя численность работающих определяется как общее число отработанных человеко-часов всех работающих, деленное на число рабочих часов в определенном промежутке времени. Этот расчет носит какой-то ущербный характер, т.к. не только не учитывает всех особенностей определения среднесписочной численности работающих, отражаемых в ныне действующей инструкции Госкомстата СССР от 17.09.87 г. · 17-10-0370 "Инструкция по статистике численности и заработной платы рабочих и служащих на предприятиях, в учреждениях и организациях", но и не отражает самые элементарные тру-довые отношения, предусмотренные трудовым законодательством Российской Федерации - нахождение работников в очередных, административных отпусках, их отсутствие по времен-ной нетрудоспособности и т.п. Вместе с тем, данный расчет является базовым для формирования взаимоотношений налогоплательщика с налоговым органом, определения периодичности перечисления налоговых платежей, отнесения налогоплательщика к числу малых предприятий и т.д. Глава 4 В статье 53 указано, что расходы на выплату заработной платы, приобретение имущества и другие аналогичные расходы, непосредственно не связанные с благотворительной деятельностью, не могут превышать 30 процентов сумм расходов благотворительной организации. Далее по тексту предусмотрено, что благотворительная организация обязана предоставлять в налоговый орган аудиторское заключение. С учетом действующих в настоящее время договорных цен на подобные заключения оно может полностью "съесть" указанный лимит по расходам благотворительной организации. В связи с этим, целесообразно в абзаце 2 (подпункт 3-г) указать, что расходы на оплату аудиторского заключения не включаются в предусмотренные законом ограничения. Исходя из всех высказанных замечаний по статьям 24-26 главы 2 и главам 3 и 4 вообще целесообразно их из настоящего Кодекса исключить, так как понятия и определения, данные в них имеют редакции отличные от нормативных актов, в которых они уже определены (Гражданский кодекс РФ, Законы "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях", "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации и др.) и определение тех же понятий в другой редакции может привести к юридическим коллизиям и осложнениям на практике. Целесообразно в НК сделать ссылку на указанные законы. Глава 5 В проекте НК (ст.61) отсутствует категория юридического лица, хотя в действующих федеральных законах по налогообложению эта категория является базовой, что предусмотрено и ГК РФ (ст.48). На наш взгляд, для обеспечения преемственности с ГК в проекте НК следует дать четкое определение налогоплательщика как юридического лица. Глава 7 Данной главой предусмотрено создание консолидированных групп налогоплательщиков - суррогатное понятие, впервые вводимое в практике налогообложения. В статье 81 к такой группе относится объединение российских предприятий, зарегистрированное только по НК, и непонятно в какой организационно-правовой форме. Поскольку, как сказано в этой статье, новой формы не образуется, т.е. существует только плательщик, которому нет адекватного хозяйствующего субъекта (образования). Кроме того, поскольку такая группа выступает в качестве единого налогоплательщика, а операции между ее участниками рассматриваются как внутризаводской оборот, который не подлежит налогообложению, создание этих групп приведет к неоправданному уменьшению налогооблагаемой базы и снижению доходной части бюджета, в том числе также и за счет погашения убытков одних членов группы за счет прибыли других. Из под налогообложения соответственно выводятся безвозмездные передачи основных фондов, средства финансовой помощи и т.д. Неясен в этой связи порядок налогообложения доходов консолидированных групп, изложенных в статье 101 НК, совместной деятельности предприятий без создания юридического лица. Учитывая, что создание консолидированных групп налогоплательщиков - это легализированное стимулирование "ухода" от налогов и не имеющее никакого другого смысла, главу 7 следует исключить из проекта НК. Глава 8 Статья 91 гласит об объектах налогообложения и ссылается на операции по реализации товаров (работ, услуг). В Российской Федерации более привычными и принятыми на практике являются не "операции", а обороты по реализации товаров (работ, услуг). В п.1 статьи 91 "Объект налогообложения" после слова "имущество" целесообразно включить слова "земля, природные ресурсы", и далее по тексту, поскольку имеются соответствующие налоги. В связи с этим в главе 8 "Объекты налогообложения" ввести дополнительную статью, характеризующую признаки этих объектов налогообложения. В статье 92 пункт 2 добавить слово "недвижимость". Необходимо также четко определить термин "имущество". В статье 95 (п.2) указано, что к реализации приравнивается использование товаров (работ, услуг) внутри предприятия для собственного потребления, если соответствующие затраты не относятся на издержки производства и обращения. Необходимо здесь не указать условия, при которых такие затраты не могут включаться в издержки. В статье 99 изложены принципы определения рыночной цены, при этом сделки (п.2) между взаимозависимыми лицами могут приниматься только при условии, что их взаимозависимость не повлияла на результаты таких сделок. Возникает вопрос, каким образом определить, что указанная сделка не повлияла на результаты. Аналогичный вопрос возникает при решении п.11. Необходимы соответствующие пояснения. В статье 99 из пункта (1) следует исключить последний абзац, так как цена. В рыночной экономике определяется спросом и предложением на рынке, как это и записано в первом абзаце настоящей статьи, а не статьей закона. По это же причине необходимо исключить последнее предложение пункта 7 настоящей статьи и полностью пункт 8, так как рыночная цена не может определяться в порядке, установленном Госналогслужбой и Минфином России (это противоречит тезису первого абзаца пункта 1 этой статьи). В статье 100 исключить подпункт 4 из пункта 1 и пункт 2, так как это не входит в компетенцию налоговых органов и они должны использовать в своей работе информацию Минэкономики России и Госкомстата России. В статье 101 исключить из текста пункт 3, так как доходы учитываются не по возможности, а исходя из установленного порядка оценки, учета и т.д. В этой статье "Принципы определения доходов" не затрагиваются вопросы налогообложения сумм, полученных или возмещаемых в рамках договоров с иностранными кредиторами, а также вопросы налогообложения иностранных инвестиций. При отсутствии на этот счет правовых норм прямого действия Налоговый кодекс должен содержать необходимые ссылки. Таким образом, статьи: 99 - "Принципы определения рыночной цены", 100 - "Источники информации о рыночных ценах" и 101 - "Принципы определения доходов" необходимо серьезно переработать, так как указанные статьи во многом противоречат основам формирования рыночных отношений в Российской Федерации. Общеизвестно, что основной экономический аргумент в пользу рыночной системы состоит в том, что она способствует эффективному распределению ресурсов. Согласно этому тезису конкурентная рыночная система (в частности и путем формирования цен) направляет ресурсы в производство тех товаров и услуг, в которых общество больше всего нуждается. Она диктует применение наиболее эффективных методов комбинирования ресурсов для производства и способствует разработке и внедрению новых, более эффективных технологий производства. К важным неэкономическим аргументам в пользу рыночной системы относится то обстоятельство, что она делает ставку на роль личной свободы в предпринимательстве, свободное формирование цен, а не по указке какого-либо правительственного ведомства. В результате применения указанных статей будут нарушены основы применения закона спроса и предложения, уничтожена элементарная конкурентоспособность отечественных товаропроизводителей и произойдет затоваренность рынков сбыта. Экономически нецелесообразно путем сиюминутного решения узкой проблемы подорвать основы формирования рыночных отношений в стране. Кроме того, указанные статьи законопроекта противоречат принципам статей 424 "Цена" и 485 "Цена товара" Гражданского кодекса Российской Федерации. Аналогично трактовка бартерных операций не учитывает особенности статьи 568 "Цены и расходы по договору мены" Гражданского кодекса Российской Федерации. В статье 103 в пунктах 3а и 5в понятие "долговые обязательства любого вида" следует конкретизировать. Так, например, не ясно входят ли в это понятие вклады населения. В статье 104 "Доходы от источников за пределами Российской Федерации" (пункты 5 и 6) нечетко применены понятия " имущество ." и "недвижимое имущество". Как можно понять из пункта 6 данной статьи в понятие "имущество" включаются лишь те вопросы, которые перечислены в подпунктах "а", "б", "в", "г", что далеко не исчерпывает содержание данного понятия. В этой статье недостаточно исчерпывающе очерчен также весь круг вопросов использования собственности (или имущества) российских юридических и физических лиц за рубежом. Кроме того, в статье обойден вопрос о доходах, возникающих в процессе использования федеральной собственности за рубежом. В этой статье пункт 6, подпункт "г" необходимо привести в соответствие с формулировками, указанными в статье 32. В статье 106 из пункта 4 исключить слова "денежным вкладам", так как это требует особого рассмотрения в законодательстве. В статье 107 НК делается попытка регламентировать порядок определения ввоза и вывоза товаров. Намерения вывезти товары, нам кажется, не должно служить основанием к отнесению товаров к числу вывозимых. Глава 9 Статью 111 пункт 4 дополнить словами: "если иное не предусмотрено законодательством РФ". В первом предложении п.1 статьи 113 после слов "его денежных средств" добавить слова "включая вклады в уставные фонды других организаций" и далее по тексту. Статью 119 следует дополнить указанием на то, что в Налоговом кодексе или иных актах налогового законодательства должны учитываться устанавливаемые другими федеральными законами отдельные налоговые льготы, например законами "Об образовании", "О науке и государственной научно-технической политике" и т.п., если такие случаи будут иметь место. В статье 122 (абзац 5) следует учесть действия казначейских органов Министерства финансов Российской Федерации. Следует также учесть, что методы контроля за банковской системой, изложенные в статье 122, также возложены на Счетную палату Российской Федерации. Часть 7 статьи 121 из текста исключить, как превышение компетенции указанных в тексте органов. Глава 10 В статье 134 часть(3) и в статье 137 часть(2) из текста исключить, так как условия кредита должны быть для всех равные. Глава 11 Представляется спорным, что на период обжалования налогоплательщиком требования об уплате налога приостанавливается течение срока уплаты, о чем записано в статье 146 п.1 представляется, что такая запись должна быть исключена из НК. Глава 12 В статье 154 в части (4) уплату процентной ставки пеней в российской и иностранной валюте необходимо уравнять. В статье 157 описывается процедура ареста имущества, было бы целесообразным раскрыть здесь порядок оценки имущества. Статья 160 предусматривает взимание налога (сбора) за счет имущества налогоплательщика или иного обязательного лица в бесспорном порядке, что противоречит статье 35 Конституции Российской Федерации, согласно которой "Никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда ..", в связи с чем п.1 статьи 160 после слова "признается" дополнить словами "решение суда об обращении" и далее по тексту. Глава 13 Статья 171 гласит о порядке зачета .или возврата имущества, в ней определены сроки возврата или зачета: 3 и 5 лет соответственно для физических и юридических лиц. Часть 6 следует изложить в редакции: "Сумма излишне уплаченного налога (сбора) подлежит возврату по письменному заявлению заинтересованного лица в 10-дневный срок". Глава 14 В статье 183 "Методы ведения налогового учета" необходимо сделать в абзаце 1 ссылку на статьи 184-187, где собственно и освещается использование предложенных методов. Из статьи 190 "Принципы учета товарно-материальных ценностей" (абзац 3) исключить слова "в частности, налогоплательщик обязан включить в стоимость этих товаров затраты на их хранение и транспортировку", так как данная излишняя детализация закона не учитывает существующее ныне положение по учету и формированию затрат (и будет, следовательно, вступать в противоречие с другими нормативными актами) и наличие прерогативы Министерства финансов Российской Федерации по формированию правил ведения налогового и иного учета (ст.181 настоящего Кодекса).По этим же причинам следует исключить из текста законопроекта абзац 6 этой статьи, характеризующей методы учета товарно-материальных запасов. Статья 191 "Налоговый дисконт" носит чисто умозрительное заключение и не отражает элементарную логику, так как момент осуществления расходов у одного участника сделки не может быть одномоментным с получением доходов у другого участника, хотя бы в связи с существованием таких общеизвестных понятий, как "банковский день", "денежные средства в пути" и т.п. Данную статью следует исключить из текста законопроекта. В статье 192 пункт 9 следует дополнить текстом, характеризующим обязательность публикаций всех инструкций по заполнению налоговых деклараций, а также указать срок, в пределах которого должна быть произведена эта публикация до момента подачи налогоплательщиками налоговых деклараций. В п.3 статьи 192 исключить второе предложение, поскольку нельзя согласиться с возможностью подачи налоговой декларации на дискете, так как до сих пор не решена проблема "электронной подписи", в то время как подпись является необходимым реквизитом документа такого рода. Глава 15 В статье 211 абзац 4 следует указать, кто конкретно определяет правомерность действия должностных лиц налоговых органов, так как не может виновное лицо само квалифицировать свои действия. В Ы В О Д Ы Рассмотрение представленного проекта Общей части Налогового кодекса, приведенные замечания показывают, что в указанном законопроекте сделана первая попытка создания систематизированного всеобъемлющего законодательного акта, определяющего основы, принципы, общие процедуры и механизмы налогообложения, что заслуживает поддержки. Однако в данном законопроекте просматривается намерение охватить и детально отразить все вопросы налоговых отношений, заменить им все существующее ныне налоговое законодательство, что весьма сомнительно. Более того, Кодексом необоснованно допускается включение в налоговое законодательство нормативных актов органов исполнительной власти. Уточненный проект Кодекса, на наш взгляд, в основном остался без изменений и не решает по-настоящему практически основных задач упорядочения и нормативно-правового обеспечения налогового процесса. Не только не реализуются настоятельно необходимые задачи реформирования налоговой системы, но даже и не определяются этапы их осуществления. Определяемые проектом общие принципы налогообложения относятся по Конституции Российской Федерации к совместному ведению федерального уровня и субъектов Федерации, что требует согласования с субъектами Федерации. Реального развития налогового федерализма также не предусматривается, по существу закрепляется действующее положение в этом вопросе, чего, исходя из практики осуществления налогового процесса, уже недостаточно. В проекте не учитывается действующее общее законодательство - гражданское, судебное, административное, а также банковское, по вопросам внешней деятельности законодательство, что недостаточно отражено в действующем налоговом законодательстве и требует тщательного рассмотрения и согласования. В проекте осталось немало неточностей, внутренних "нестыковок", неясностей, с другой стороны, излишней усложненности и т.д., то есть ничего не прибавляется для создания понятной и ясной налоговой системы. П Р Е Д Л О Ж Е Н И Я Исходя из вышеизложенного, представляется, что представленный законопроект вновь требует серьезной доработки с участием органов субъектов Федерации и заинтересованных федеральных органов, включая судебные, внешнеэкономические, Центробанк и др. В процессе доработки необходимо рассмотреть и решить такие концептуальные вопросы, как : - каким образом и по каким этапам должны решаться основные задачи реформирования налоговой системы; - направления и основные формы, этапы развития налогового федерализма, проблемы единства налоговой системы Российской Федерации; - определение круга проблем, которые должен решать и определять Налоговый кодекс как нормативно-правовой акт, его соотношение с другими законодательными и подзаконными актами в области налогообложения; - место и значение налогового законодательства и налогового права в общей системе законодательства; - роль Кодекса в формировании и развитии рыночных отношений в стране. Особого дополнительного рассмотрения требуют спорные положения - о составе налогового законодательства, о подзаконных актах исполнительных органов, толковании законодательства, праве на введение любых новых налогов, сверх установленных перечней, о консолидированном плательщике, о расширении прав налогоплательщиков и др.” 6. Заключение Налоговый кодекс Российской Федерации в значительной части должен стать законом прямого действия. Это касается прежде всего обеспечения прав и обязанностей участников налоговых отношений, единства и ясности, с точки зрения терминов и понятий, установления процедур и механизмов исполнения налогового обязательства, проведения налоговых проверок, обжалования решений контролирующих органов. Все статьи Налогового Кодекса не должны противоречить друг другу и основному документу - Конституции Российской Федерации.

Кроме того, Налоговый кодекс должен быть “очеловечен”, так как в демократическом государстве новые нормативные документы не должны ухудшать положение граждан, в частности налогоплательщиков, в обществе. Это напрямую относится к малым предприятиям, статус которых может в корне измениться.

Особое внимание в “очеловечивании” Налогового кодекса следует уделить льготам. Причем необходимо не урезать льготы до минимума и не повышать ставки налогов, а держать их на предельном уровне, позволяющем собирать реальные налоги. Повышение налоговых ставок, впрочем, как и уменьшение льгот, может привести к уменьшению притока налоговых денег в бюджет России. Поставленные вопросы еще предстоит обсудить в Государственной Думе. Но все же, есть надежда на принятие более или менее реально выполнимого Налогового кодекса.

**Список литературы**

1. Георгий Оков ‘Малые предприятия станут еще меньше’. “Бухгалтерское Приложение” к газете “Экономика и Жизнь” № 5(10) за август 1997 года.

2. Екатерина Падеева ‘О транспартном налоге’. “Бухгалтерское Приложение” к газете “Экономика и Жизнь” № 5(10) за август 1997 года.

3. Петр Пименов ‘Платить налоги будут все. Даже третьи лица’. Газета ”Экономика и Жизнь” № 33 от 25.08.97.

4. Журнал "Научный Парк" N 7(13)97.

5. к.э.н Лебедева, журнал "Научный парк", N 4"97