Министерство общего в профессионального образования Российской Федерации Санкт-Петербургский Государственный университет экономики и финансов

Кафедра Финансов

#### ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

На тему *«Организация налогового учета. Отчетность о поступлении налоговых сборов и других обязательных платежей в бюджет».*

Специальность *«Финансы и кредит»* Специализация *«Налоги и налогообложение»*

Студентки IV (ускор.) курса Максимовой Надежды Александровны

Научный руководитель к.э.н., доцент Емельянова Г.Б.

Декан факультета Грищенко В.Н.

##### Санкт-Петербург

1999 год

**ОГЛАВЛЕНИЕ:**

ВВЕДЕНИЕ. 4

ГЛАВА 1 7

Теоретические и методологические основы налоговой системы Российской Федерации 8

1.1 Возникновение и развитие налогообложения. 8

1.2 Сущность, функции налогов и принципы налогообложения. 30

1.3 Реформирование налоговой системы. 37

ГЛАВА 2 41

Налоговый учет поступления денежных средств в бюджет. 41

1.1 Учет, его сущность и значение. 41

1.2 Органы, осуществляющие контроль и учет поступления денежных средств в бюджет. 44

1.3 Оперативно - бухгалтерский учет налогов, сборов, пошлин и других налоговых платежей. 53

а) Порядок открытия карточек лицевого счета по организациям и приравненным к ним категориям налогоплательщиков. 55

б) Документы, на основании которых отражаются суммы начислений по организациям и приравненным к ним категориям налогоплательщиков. Учет начисленных сумм платежей. 56

в) Документы, на основании которых в лицевых счетах организаций отражаются уплаченные и зачисленные в бюджет суммы. 59

г) Учет платежей, поступивших на соответствующие счета по учету доходов бюджета. 60

д) Порядок ведения карточек лицевых счетов по организациям и приравненным к ним категориям налогоплательщиков. 61

е) Учет зачетов и возвратов. 63

ж) Порядок бесспорного взыскания недоимки по платежам в бюджет. 71

з) Задолженность по налоговым платежам и начисление пени. Отсрочки и рассрочки по платежам в бюджет. 74

и) Проверка и закрытие лицевых счетов плательщиков. 84

ГЛАВА 3 89

Отчетность о поступлении платежей в бюджеты всех уровней. 89

1.1 Сущность и значение отчетности. 89

1.2 Отчетность, отражающая поступление в бюджет налогов при автоматизированном учете. 91

ЗАКЛЮЧЕНИЕ. 104

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ: 108

# ВВЕДЕНИЕ.

Государственный бюджет страны, являясь одним из важнейших звеньев финансовой системы, представляет собой основной финансовый план образования и использования общегосударственного фонда денежных ресурсов. Он занимает ведущее место среди финансовых рычагов в системе управления страной. Значение бюджета, прежде всего, состоит в сосредоточении у государства части доходов общества.

Бюджет является формой образования и расходования денежных средств для обеспечения функций органов государственной власти. Сосредоточение финансовых ресурсов в бюджете необходимо для успешной реализации финансовой политики государства.

Бюджет, концентрируя финансовые ресурсы на нужных участках и направлениях, позволяет осуществлять государственное регулирование экономики и обеспечивать проведение необходимой социальной политики. При этом через движение бюджетных ресурсов контролируется формирование доходной части бюджета, и эффективность использования его расходной части.

Доходы бюджетов формируются в соответствии с бюджетным и налоговым законодательством Российской Федерации.

Доходы бюджетов образуются за счет налоговых и неналоговых видов доходов, а также за счет безвозмездных перечислений.

К налоговым доходам относятся предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы.

Налоги являются одним из важнейших источников государственных доходов. В общем, объеме доходов различных стран они составляют до 90%.

Совокупность налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему.

При переходе нашего государства к рыночной системе хозяйствования появилась объективная потребность проведения коренной перестройки налоговой системы и бюджетной политики.

В системе стабилизационных мер Правительства Российской Федерации по выходу из экономического кризиса ведущее место отводится Министерству Российской Федерации по налогам и сборам, с помощью которого обеспечивается основная масса налоговых поступлений в бюджет. Учитывая это, специалисты Госналогслужбы России разработали систему мер по совершенствованию налоговой политики. Важным направлением в этой системе мер является — повышение собираемости налогов и сборов и усиление контроля за их поступлением в бюджет.

Поэтому тема диплома «Организация налогового учета. Отчетность о поступлении налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет» сегодня особенно актуальна. При правильно - организованном учете налоговых платежей есть возможность найти пути повышения собираемости налогов, увеличения их поступления в бюджет. Отчетность о поступлении платежей в бюджеты всех уровней позволяет получать более полную, точную, достоверную информацию о собираемости налогов, пеней за несвоевременно внесенные суммы в бюджет, а также штрафных санкций за нарушение налогового законодательства. Отчетность характеризует структуру задолженности перед бюджетом и ее динамику, позволяет планировать поступление доходов, сравнивать различные периоды по сбору налогов.

I глава «Теоретические и методологические основы налоговой системы Российской Федерации» рассматривает насколько необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства являются налоги.

Налоговая система возникла и развивалась вместе с государством. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождалось преобразованием налоговой системы.

Параграф 1.1 «Возникновение и развитие налогообложения» характеризует налоги и налоговую систему в различные эпохи нашей жизни, от древнего мира, где начальной формой налогообложения считалось жертвоприношения, до сегодняшних дней, когда определены виды налогов, а также порядок их расчетов, сроки уплаты и ответственность за уклонение от налогов или неправильное исчисление их, утвержденные в законодательном порядке.

Параграф 1.2 «Сущность, функции налогов и принципы налогообложения» рассматривает сущность налогов, проявляющаяся в его функциях и принципы налогообложения, которые учитывались и при формировании новой налоговой системы России, адекватной рыночным преобразованием. Так же описывается, что является объектом налогообложения и какие бывают по методу установления налоги (прямые и косвенные).

В параграфе 1.3 «Реформирование налоговой системы» представлены некоторые меры по совершенствованию налоговой политики, и на какие цели она направлена. В этом пункте описываются принципиальные предложения Госналогслужбы по реформированию налоговой системы. Предложения касаются не только изменения ставок налогов и сборов, упорядочения и совершенствование механизма их уплаты, но включают в себя и мероприятия по ужесточению налогового администрирования.

Во II главе «Налоговый учет поступления денежных средств в бюджет» в параграфе 1.1 «Учет, сущность и его значение» показывается необходимость учета, его сущность и значение, требования которым должен отвечать учет, виды учета и их краткая характеристика.

Налоговый учет - бухгалтерский учет налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, поступающих в бюджет и внебюджетные фонды. Он является составной частью народно- хозяйственного учета.

В управлении бюджетным процессом центральное место занимает система органов государственного управления финансами: Министерство финансов России, Министерство РФ по налогам и сборам, финансовые органы, органы федерального казначейства и другие территориальные органы управления финансами. Однако весьма эффективным является контроль, учет поступлений, осуществляемый органами Федерального казначейства и Госналогслужбой (теперь Министерством РФ по налогам и сборам). Поэтому параграф 1.2 представляет порядок взаимодействия территориальных органов федерального казначейства, налоговых и финансовых органов при исполнении доходной части бюджетной системы РФ на региональном уровне, который показывает в чем состоит данный порядок и на что это взаимодействие направлено. Налоговые органы, осуществляя контроль и учет налоговых поступлений, взаимодействует и с другими государственными органами (налоговой полицией, таможенными органами, транспортными инспекциями, банками и другими организациями). Порядок и формы сотрудничества с каждым из них определяются исходя из задач и компетенции того или иного органа.

Решение задач стоящих перед налоговой службой вряд ли осуществимо без системного внедрения компьютерных технологий в повседневную работу. Поэтому параграф 1.3 «Оперативно-бухгалтерский учет налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей» описывает, как с помощью вычислительной техники ведется налоговый учет, контроль поступлений в бюджет. В рамках автоматизированной информационной системы налоговой службы создаются автоматизированные рабочие места работников по учету, которые обеспечивают оперативный учет поступлений в бюджеты всех уровней, ведут в определенном порядке карточки лицевых счетов плательщиков, реестры, книги и журналы учета, своевременно и правильно производят разноску первичных документов, принимают к рассмотрению заявления от налогоплательщиков, осуществляют контроль за обоснованностью возвратов (или зачетов) средств из бюджета, проводят операции по переносу данных на другой налог (платеж) или в другой лицевой счет, производят бесспорное взыскание недоимки (в том числе пеней, штрафных санкций) по платежам в бюджет, проводят работу с банком по отзыву инкассовых распоряжений, несут ответственность за сохранностью первичных документов, отвечают за правильность ведения учета и составления отчетности, производят проверки лицевых счетов по налогам

и налогоплательщикам и их закрытия по определенным причинам, производят сверку расчетов и платежей с бюджетом с налогоплательщиками. Работники по учету согласно заявлению налогоплательщика предоставляют справки в различные инстанции о состоянии задолженности в бюджеты всех уровней.

В главе III «Отчетность о поступлении платежей в бюджеты всех уровней» параграф 1.1 дает краткую характеристику видам отчетности, ее сущности и на сколько значимой, полезной и достоверной является та информация, которая отражается в отчетности.

Параграф 1.2 «Отчетность, отражающая поступление в бюджет налогов при автоматизированном учете», описывает одну из функций отдела учета, отчетности и анализа по составлению отчетности о фактически поступивших в бюджет суммах налогов и других платежей, о недоимки, о результатах контрольно-проверочной работы инспекций, а также представлено описание некоторых форм отчетности, которые налоговые инспекции составляют и высылают (либо передают по средствам вычислительной техники) в установленные сроки вышестоящей налоговой инспекции, в органы федерального казначейства и финансовые органы. В этом параграфе данной главы приводится пример поступления платежей в бюджеты всех уровней по г. Череповцу за 1998 г. и дан краткий анализ, динамика поступления налогов и платежей в бюджет в течение 1998 года, прилагается наглядная таблица.

В заключение по дипломной работе приводятся выводы по теме «Организация налогового учета. Отчетность о поступлении налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет» и мои предложения по совершенствованию налоговой системы и путей повышения налоговых поступлений.

Практическая часть дипломной работы представлена в виде различных документов, применяемых при оперативно- бухгалтерском учете поступлений и форм

отчетности о поступлении налогов и других обязательных платежей в бюджеты всех уровней.

# ГЛАВА 1

## Теоретические и методологические основы налоговой системы Российской Федерации

### 1.1 Возникновение и развитие налогообложения.

Налоги представляют собой обязательные сборы, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и с граждан по ставке, установленной в законодательном порядке. Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождаются преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги - основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на развитие научно- технического прогресса.

Налоги подразделяются на прямые и косвенные, причем это подразделение известно с глубокой древности. Критерием такого деления является теоретическая возможность переложения налогов на потребителей. Данный критерий предполагает, что окончательным плательщиком прямых налогов становится тот, кто получает доход, владеет имуществом, в то время как окончательным плательщиком косвенных налогов выступает потребитель товара, на которого налог перекладывается путем надбавки к цене. Следует иметь в виду, что это именно теоретическое предположение, ибо на практике может происходить иное. Прямые налоги при определенных обстоятельствах также могут оказаться переложенными на потребителя через механизм роста цен. Косвенные налоги не всегда могут быть в полном объеме переложены на потребителя, поскольку рынок необязательно в прежнем объеме примет товар по повышенным ценам.

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей различных эпох. Один из основоположников теории налогообложения А. Смит (1723-1790) говорил о том, что налоги для того, кто их выплачивает, - признак не рабства, а свободы.

Ф. Аквинский (1225 или 1226-1274) определял налоги как дозволенную форму грабежа. Ш. Монтескье (1689-1755) с полным основанием полагал, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им.

Итак, налоговая система возникла и развивалась вместе с государством. На самых ранних ступенях государственной организации начальной формой налогообложения можно считать жертвоприношение. Не следует думать, что оно было основано исключительно на добровольных началах. Жертвоприношение было неписаным законом и, таким образом, становилось принудительной выплатой или сбором. Причем процентная ставка сбора была достаточно определенной. В Пятикнижии Моисея сказано: ".... и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов дерева принадлежит Господу". Итак, первоначальная ставка налога составляла 10% от полученных доходов.

По мере развития государства возникла «светская» десятина, которая взималась в пользу влиятельных князей наряду с десятиной церковной.

Данная практика существовала в различных странах на протяжении многих столетий: от Древнего Египта до средневековой Европы. Так, в Древней Греции в vii-vibb. до н. э. представителями знати были введены налоги на доходы в размере одной двадцатой части доходов. Это позволяло концентрировать и расходовать средства на содержание наемных армий, возведение укреплений вокруг городов- государств, строительство храмов, водопроводов, дорог, устройство праздников, раздачу денег и продуктов беднякам и на другие общественные цели.

В то же время в древнем мире имелось и серьезное противодействие прямому налогообложению. В Афинах, например, считалось, что свободный гражданин не должен платить прямых налогов. Другое дело -добровольные пожертвования. Но когда предстояли крупные расходы, то совет или народное собрание города устанавливали процентные отчисления от доходов.

Многие стороны современного государства зародились в Древнем Риме. Проследим за развитием там налоговой системы. Первоначально все государство состояло из города Рима и прилегающей к нему местности. В мирное время денежных податей граждане не платили. Расходы по управлению городом и государством были минимальными, поскольку избранные магистры исполняли свои должности безвозмездно, порой вкладывая собственные средства. Это было почетно. Главную статью расходов составляло строительство общественных зданий. Эти расходы обычно покрывала сдача в аренду общественных земель. Но в военное время граждане Рима облагались налогами в соответствии со своими доходами.

Определение суммы налога (цена) проводилось каждые, пять лет избранными чиновниками- цензорами. Граждане Рима делали цензорам заявление о своем имущественном состоянии и семейном положении. Таким образом, закладывались основы декларации о доходах.

В IV- III вв. до н. э. Римское государство разрасталось, основывались или завоевывались новые города - колонии. Происходили и изменения в налоговой системе. В колониях вводились коммунальные (местные) налоги и повинности. Как и в Риме, их величина зависела от размеров состояния граждан. Определение суммы налогов производилось, каждые пять лет. Римские граждане, проживающие вне Рима, платили как государственные, так и местные налоги.

В случае победоносных войн налоги уменьшались, а порой отменялись совсем. Необходимые средства обеспечивались контрибуцией завоеванных земель. Коммунальные же налоги с тех, кто проживал вне Рима, взимались регулярно.

Рим превращался в империю, в состав которой входили провинции. Жители провинций были подданными империи, но не пользовались правами граждан. Они были обязаны платить налоги, что было свидетельством их зависимого положения. Единой налоговой системы не существовало. Те города и земли, которые оказывали наиболее упорное сопротивление римским легионам, после завоевания облагались более высокими налогами. Кроме того, римская администрация зачастую сохраняла систему налогов, сложившуюся в данной местности до завоевания римлянами. Изменялось лишь направление и использование поступающих средств. Так было, например, в Сицилии, когда она в 227 г. до н. э. стала провинцией Рима.

Длительное время в римских провинциях не существовало государственных финансовых органов, которые могли бы профессионально устанавливать и взимать налоги. Римская администрация прибегала к помощи откупщиков, деятельность которых она не могла в должной степени контролировать. Результатом были коррупция, злоупотребление властью, а затем и экономический кризис, разразившийся в I в. до н. э.

Необходимость реорганизации финансового хозяйства Римского государства была одной из важнейших задач, которые решал император Август Октавиан (63 г. до н. э. - 14 г. н. э.). Во всех провинциях им были созданы финансовые учреждения, осуществляющие контроль за налогообложением. Были значительно уменьшены услуги откупщиков, а там, где они сохранились, за их деятельностью устанавливался строгий государственный контроль. Была заново проведена оценка налогового потенциала провинций с целью более справедливого распределения налогов и увеличения их отдачи. Для этого были проведены обмеры каждой городской общины с ее земельными угодьями. По каждому городу был составлен кадастр, содержавший данные о землевладельцах. Затем производилась перепись имущественного состояния граждан. Переписью руководили наместники провинций совместно с прокураторами, возглавлявшими финансовые учреждения провинций. Каждый житель был обязан в определенный день представить властям общины свою декларацию.

Налоговые документы хранились в финансовом органе и служили базой для последующих переписей имущественного состояния (цензов).

Что же представлял собой провинциальный ценз в Римской империи? В Иудее, например, сведения о землевладении содержали:

- наименование отдельного подворья, к какой общине оно относится и в каком угодье находится, кто является его двумя ближайшими соседями;

- количество моргенов пахотных угодий, которые могут быть засеяны в ближайшие десять лет;

- сколько на участке имеется виноградных лоз;

- сколько моргенов земли и сколько деревьев насчитывают оливковые плантации;

- сколько моргенов лугов будет скошено в ближайшие десять лет;

- сколько приблизительно моргенов земли отводится под пастбища;

- сколько моргенов земли приходится на лесные угодья, способные давать деловую древесину;

- пол и возраст всех членов семьи.

Владелец земли был обязан оценить свои доходы сам.

Чиновник, контролирующий проведение ценза, имел полномочия уменьшить налог в тех случаях, когда в силу объективных причин снижалась продуктивность хозяйства. Так, если часть виноградных лоз погибла или засохли маслины, то они в ценз не включались. Но если владелец земли вырубил виноградные лозы или оливковые деревья, то ему приходилось привести уважительные причины, по которым он это сделал. В противном случае выкорчеванные деревья включались в ценз.

Главным источником доходов в римских провинциях служил поземельный налог. В среднем его ставка составляла одну десятую доходов с земельного участка, хотя применялись и особые формы налогообложения, например налог на количество фруктовых деревьев, включая виноградные лозы.

Облагалась налогом и другая собственность: недвижимость, живой инвентарь, ценности.

Каждый житель провинции должен был платить единую для всех подушную подать.

Существовали и косвенные налоги, а именно налог с оборота обычно по ставке 1%; особый налог с оборота при торговле рабами по ставке 4% и налог на освобождения рабов по ставке 5% от их стоимости. В 6 г. н. э. император Август ввел налог с наследства по ставке 5%. Налогом с наследства облагались лишь граждане Рима. Налог носил целевой

характер. Полученные средства направлялись для пенсионного обеспечения профессиональных солдат.

Государственные финансовые органы непосредственно не взимали налогов с граждан. Это делали общины. А вот оценку и определение налоговых поступлений общин, контроль за сроками поступления налогов государство держало в своих руках через органы фиска.

Уже в Римской империи налоги выполняли не только фискальную функцию, но имели роль дополнительного стимулятора развития хозяйства. Поскольку налоги вносились деньгами, население было вынуждено производить излишки продукции, чтобы продавать их. Это способствовало расширению товарно-денежных отношений, углублению процесса разделения труда, урбанизации.

Многие хозяйственные традиции Древнего Рима перешли к Византии. В ранневизантийскую эпоху до VII в. включительно существовал 21 вид прямых налогов. Среди них: поземельный налог, подушная подать, налоги на оснащение армии, налог на покупку лошадей, налог на рекрутов, заплатив который можно было освободиться от воинской повинности, пошлина на продажу товаров (обычно ее ставка составляла 10- 12,5%), пошлина на выдачу государственных актов и другие. Если строящееся здание превышало установленные заранее размеры, то взимался штраф, получивший название " налог на воздух". Особые налоги платили сенаторы, а также чиновники и военные, получившие повышение в должности.

Широко практиковались в Византии чрезвычайные налоги: на строительство флота, содержание воинских контингентов и другие.

Надо отметить, что обилие налогов отнюдь не привело к финансовому процветанию Византийской империи. Наоборот, чрезмерное налоговое бремя имело своим последствием сокращение налоговой базы, а далее последовали финансовые кризисы, ослаблявшие мощь государства.

Несколько позже стала складываться финансовая система Руси. Объединение Древнерусского государства началось лишь с конца IX в. Основным источником доходов княжеской казны была дань. Это было, по сути, сначала нерегулярный, а затем все более систематический прямой налог. Князь Олег после своего утверждения в Киеве занялся установлением дани с подвластных племен. Дань взималась двумя способами: "повозом", когда она привозилась в Киев, и "полюдьем" когда князья или княжеские дружины сами ездили за нею.

Косвенное налогообложение существовало в форме торговых и судебных пошлин. Пошлина "мыт" взималась за провоз товаров через горные заставы, пошлина "перевоз" - за перевоз через реку, "гостиная" пошлина - за право иметь склады, "торговая" пошлина - за право устраивать рынки. Пошлины "вес" и "мера" устанавливались

соответственно за взвешивание и измерение товаров, что было в те годы довольно сложным делом.

Судебная пошлина "вира" взималась за убийство, "продажа" - за прочие преступления. Судебные пошлины составляли обычно от 5 до 80 гривен.

После татаро-монгольского нашествия основным налогом стал "выход", взимавшийся сначала баскаками- уполномоченными хана, а затем самими русскими князьями. "Выход" взимался с каждой души мужского пола и со скота.

Каждый удельный князь собирал дань в своем уделе сам и передавал ее великому князю для отправления в Орду. Сумма "выхода" стала зависеть от соглашений великих князей с ханами. Конфликт Дмитрия Донского (1359- 1389) с темником Мамаем, фактически правителем Золотой Орды, по свидетельству С. М. Соловьева, начался с того, что "Мамай требовал от Димитрия Донского дани, какую предки последнего платили ханам Узбеку и Чанибеку, а Дмитрий соглашался только на такую дань, какая в последнее время была условлена между ним самим и Мамаем; нашествие Тохтамыша и задержание в Орде сына великокняжеского Василия заставили потом Донского заплатить огромный выход... брали по полтине с деревни, давали и золотом в Орду. В завещании своем Дмитрий Донской упоминает о выходе в 1000 руб." А уже при князе Василии Дмитриевиче упоминается "выход" сначала в 5000 руб., а затем в 7000 руб. Нижегородское княжество платило в это же время дань в 1500 руб.

Помимо "выхода", или дани, были и другие ордынские тяготы. Например, "ям"- обязанность доставлять подводы ордынским чиновникам. Сюда же следует отнести содержание посла Орды с огромной свитой.

Взимание прямых налогов в казну самого Русского государства было уже невозможным. Главным источником внутренних доходов стали пошлины.

Уплата "выхода" была прекращена Иваном III (1440- 1505) в 1480 г., после чего вновь началось создание финансовой системы Руси. В качестве главного прямого налога Иван III ввел "данные" деньги с черносошных крестьян и посадских людей. Затем последовали новые налоги: "ямские", "пищальные"- для производства пушек, сборы на городовое и засечное дело, т. е. на строительство засек- укреплений на южных границах Московского государства. Иван Грозный ввел стрелецкую подать для создания регулярной армии и "полоняничные" деньги для выкупа ратных людей, захваченных в плен, и русских, угнанных в полон.

Для определения размера прямых налогов служило "сошно" письмо. "Сошное" письмо предусматривало измерение земельных площадей, в том числе застроенных дворами в городах, перевод полученных данных в условные поташные единицы "сохи" и определение на этой основе налогов. " Соха " измерялась в четвертях или четях (около 0,5 десятины), ее размер в различных местах был неодинаков. По свидетельству В. О. Ключевского, наиболее нормальными размерами "сохи" промышленной, посадской или слободской были: "40 дворов лучших торговых людей, 80 средних и 160 молодших посадских людей, 320 слободских. Кроме нормальных тяглецов из торговых людей, были еще маломочные, называвшиеся бобылями; в соху входило втрое больше бобыльских дворов, чем дворов молодших торговых людей. Изменчивость размера сохи, очевидно, происходила от того, что на соху падал определенный, однообразный оклад дани, который был, соображаем с состоятельностью местных промышленных обывателей; в ином городе лучшие торговые люди могли платить этот оклад с 40 дворов, а в другом в соху зачислялось большее количество лучших посадских дворов".

Сельская "соха" включала определенное количество пахотной земли и менялась в зависимости от качества почвы, а также социального положения владельца. Так, московская "соха" включала: для служилых людей, будущих дворян - 800 четвертей "доброй" земли, 1000 четей "средней" или 1200 четей "худой" земли; для церквей и монастырей - соответственно 600, 700 и 800 четвертей; для дворцовых и "черных" земель, обрабатывавшихся крестьянами, - 500, 600 и 700 четвертей. Новгородская "соха" была существенно меньше.

"Сошное письмо "составлял писец с состоявшими при нем подьячими. Описания городов и уездов с населением, дворами, категориями землевладельцев сводились в писцовые книги. "Соха" как единица измерения налога была отменена в 1679 г. Единицей для исчисления прямого обложения к тому времени стал двор.

Косвенные налоги взимались через систему откупов, главными из которых были таможенные и винные. В середине XVII в. была установлена единая пошлина для торговых людей - 10 денег (5 копеек) с рубля оборота.

Политическое объединение русских земель относится к концу ХV в. Однако, стройной системы управления государственными финансами не существовало еще долго. Большинство прямых налогов собирал Приказ большого прихода. Однако одновременно с ним обложением населения занимались территориальные приказы. В первую очередь Новгородская, Галичская, Устюжская, Владимирская, Костромская чети, которые выполняли функции приходных касс; Казанский и Сибирский приказы, взимавшие "ясак" с населения Поволжья и Сибири; Приказ большого дворца, облагавший налогом царские земли; Приказ большой казны, куда направлялись сборы с городских промыслов; Печатный приказ, взимавший пошлину за скрепление актов государевой печатью; Казенный патриарший приказ, ведающий налогообложением церковных и монастырских земель. Помимо перечисленных налоги собирали Стрелецкий, Посольский, Ямской приказы. В силу этого финансовая система России в XV-XVII вв. была чрезвычайно сложна и запутана.

Несколько упорядочена она была в царствование Алексея Михайловича (1629- 1676), создавшего в 1655 г. Счетный приказ. Проверка финансовой деятельности приказов, анализ приходных и расходных книг позволили довольно точно определить бюджет государства. В 1680 г. доходы составляли 1203367 руб. Из них за счет прямых налогов было обеспечено поступление 529481,5 руб., или 44% всех доходов; за счет косвенных налогов - 641394,6 руб., или 53,3%. Остальную сумму (2,7%) давали чрезвычайные сборы и прочие доходы. Расходы составляли 1125323 руб.

Надо отметить, что неупорядоченность финансовой системы в то время была характерна и для других стран.

Современное государство раннего периода новой истории появилось в XVI- XVII вв. в Европе. Это государство не имело теории налогов. Практически не существовало крупного постоянного налога, поэтому периодически парламенты выдавали разрешения правителям производить взыскания и вводить чрезвычайные налоги. Плательщиками налогов обычно выступали люди, принадлежавшие к третьему сословию, т. е. сельские жители и горожане недворянского происхождения. Налоговое право постоянно было в центре всех дискуссий вокруг распределения бремени и тягот страны.

Государство не имело достаточного количества квалифицированных чиновников, и в результате сборщиком налогов стал, как правило, откупщик. В странах континентальной Европы практиковался метод, при котором определенный налог, как только было получено право на его взимание, выставлялся на торги для сдачи в откуп. Кто предлагал самую высокую цену, тому он и продавался. Вся сумма немедленно поступала в княжескую или королевскую казну. А далее откупщик, наделенный уже государственными полномочиями, вместе со своими помощниками и субарендаторами старался получить прибыль. Естественно, откупщиков ненавидели. Проблема справедливости налогообложения стояла очень остро.

Отношение к налогам давно привлекает внимание ученых и государственных деятелей. В изданной в 1625 г. книге "Опыты или наставления нравственные и политические" английский философ Ф.Бэкон (1561-1626), лорд-хранитель большой печати при короле Якове Стюарте, писал: "Налоги, взимаемые с согласия народа, не так ослабляют его мужество; примером тому могут служить пошлины в Нидерландах и до известной степени субсидии в Англии. Заметьте, что речь у нас идет сейчас не о кошельке, а о сердце. Подать, взимаемая с согласия народа или без такового, может быть одинакова для кошельков, но не одинакова для кошельков, но не одинаково ее действие на дух народа".

Но только в самом конце XVII- начале XVIII в. в европейских странах стало формироваться административное государство, создавшее чиновничий аппарат и достаточно стройную и рациональную налоговую систему, состоящую из прямых и косвенных налогов. Из косвенных налогов особую роль стал играть акциз. Обычно он взимался непосредственно у городских ворот со всех ввозимых и вывозимых товаров. Иногда налогом облагалось только то, что ввозилось в страну, т. е. от него освобождались товары, идущие на экспорт. Размеры акциза колебались обычно от 5 до 25%. Какого- либо научного обоснования размеров налогообложения не было.

Налоги на предметы потребления давали крупные доходы, но они не в малой степени сдерживали развитие торговли.

Из прямых налогов основная масса доходов приходилась на подушный и подоходный налоги. От них были освобождены дворянство и духовенство. Зато буржуазия и крестьянство отдавали государству в виде прямых налогов 10- 15% от всех своих доходов.

Отсутствие теории налогообложения, необдуманность практических мер порой приводили к тяжелым последствиям. Примером неумелой налоговой политики могут служить меры, принимавшиеся в начале царствования упоминавшегося уже Алексея Михайловича. Он вел войны со шведами и поляками, требовавшие огромных расходов. К тому же Россию во второй половине сороковых годов XVII в. постигло несколько неурожайных лет и падеж скота от эпидемических болезней. Правительство прибегало к экстренным сборам. С населения взимали сначала двадцатую, потом десятую, затем пятую деньгу. То есть прямые налоги "с животов и промыслов" поднялись до 20%. Увеличивать их дальше стало невозможно. И тогда была предпринята попытка поправить финансовое положение с помощью косвенных налогов. В 1646 г. был повышен акциз на соль с 5 до 20 коп. за пуд. Кстати, эту меру применяли и в других странах. Расчет был на то, что соль потребляют все слои населения и налог разложился на всех равномерно.

Однако на деле оказалось, что тяжело пострадало беднейшее население. Оно кормилось главным образом рыбой из Волги, Оки и других рек. Выловленная рыба тут же солилась дешевой солью. После введения указанного акциза солить рыбу оказалось невыгодно. Рыба портилась в огромном количестве. Возник недостаток основного пищевого продукта. К тому же у людей, занятых тяжелым физическим трудом, соляной обмен наиболее интенсивен и соли им требуется больше.

В Росси соляной налог был временно отменен после народных (соляных) бунтов, и началась работа по упорядочению финансов на более разумных основаниях.

Эпоха Петра I (1672-1725) характеризуется постоянной нехваткой финансовых ресурсов из-за многочисленных войн, большого строительства, крупномасштабных государственных преобразований. Для пополнения казны изобретались все новые способы, вводились дополнительные налоги, вплоть до анекдотичного налога на бороды и усы. Царь учредил особую должность - прибыльщики, обязанность которых "сидеть и чинить государю прибыли", т. е. изобретать новые источники доходов казны. Так был введен гербовый сбор, подушный сбор, подушный сбор с извозчиков (десятая часть доходов от найма), налоги с постоялых дворов, печей, плавных судов, арбузов, орехов, продажи съестного, найма домов, ледокольный и другие налоги и сборы. Облагались даже церковные верования. Например, раскольники были обязаны уплачивать двойную подать.

В то же время Петром I был принят ряд мер, чтобы обеспечить, как мы сказали бы сейчас, справедливость налогообложения, равномерную раскладку налоговых тягот. Тяжесть некоторых прежних налогов была ослаблена, причем в первую очередь для малоимущих людей. Для устранения злоупотреблений при переписи дворов введена была подушная подать.

Доходы государства постоянно росли. В 1710 г. они составили 3134000 руб., в 1722 г. - 7859833 руб., в 1725г. - 10186707 руб. Во второй половине царствования Петра I Российское государство, несмотря на огромные издержки, обходилось собственными доходами.

В последней трети XVIII в. в Европе активно разрабатываются проблемы теории и практики налогообложения.

Назначенный министром финансов в конце 1769 г. в период жесточайшего финансового кризиса Франции аббат Тэрре вынужденно вводил новые налоги. При этом он отдавал предпочтение косвенным налогом, поскольку считал, что "налоги на расходы наименее обременительны... они взимаются постепенно и, так сказать, незаметно". В то же время Тэрре исходил из целесообразности дифференциации косвенных налогов: продукты первой необходимости (зерно) должны быть освобождены, скот должен облагаться очень незначительно, вино - немного больше, грубые ткани - очень мало, а предметы роскоши - очень высоко и т. д.

В это же время в России прямые налоги в бюджете играли второстепенную роль по сравнению с налогами косвенными. Так, подушной подати собиралось в 1763 г. 5667 тыс. руб., или около 30% всех доходов, а в 1796 г. - 24721 тыс. руб., или 33% доходов. Очень незначительные суммы приносили подворная подать и промысловый налог.

Косвенные налоги давали 42% в 1764 г. и 43% в 1796 г. Почти половину этой суммы приносили питейные налоги.

Развивались и бюджеты городов, где все большую роль начинали играть так называемые оброчные статьи. Налоги взимались с содержателей плотомоен и прорубей, с перевозов, с рыбных ловель, с подвижных лодок, за запись в городовую обывательскую книгу и др. Тогда же появляются и первые заемные средства в бюджетах городов, и проценты с вкладов в банки.

Для наглядности рассмотрим суммарные доходы Москвы за 1786-1792гг. (таб. 1.1).

Таблица 1.1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статьи | Сумма | % |
| Отчисления от казенной | 39609 руб. 93,25 коп. | 67,1 |
| Питейной продажи (в размере 1%) |  |  |
| Доходы с оброчных статей | 13639 руб. 60,75 коп. | 23,1 |
| Доходы с записей в городовую | 4358 руб. 00,00 коп. | 7,4 |
| Обывательскую книгу |  |  |
| Заем из гильдий | 704 руб. 00,00 коп. | 1,2 |
| Трехгодичная подать с ушедшего |  |  |
| из 2-й гильдии купца | 150 руб. 00,00 коп. | 0,3 |
| Проценты с вклада в банк |  |  |
| Воспитательного дома | 529 руб. 59,5 коп. | 0,9 |
| Итого | 58991 руб. 13,5 коп. | 100 |

Превалирующим среди доходов, как видно из табличных данных, являются отчисления от государственной монопольной торговли винно-водочными изделиями. Однако и налоги занимают довольно заметное место, принося более 23% всех доходов столицы. Заем уже появился, но пока не играл существенной роли. Субсидий и дотаций от государства не было. Бюджеты российских городов основывались на собственных доходах.

В этот же период (последняя треть XVIII вв.) создавалась теория налогообложения. Ее основоположником можно назвать шотландского экономиста и философа А. Смита.

В вышедшей в 1776 г. книге "Исследование о природе и причинах богатства народов" он писал:

"Подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т. е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определенно для плательщика и для всякого другого лица. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большой или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или включать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку.

Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярность даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью. Точная определенность того, что каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по моему мнению, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности.

Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству.

Налог может брать или удерживать из карманов народа гораздо больше того, что он приносит в казну государства следующими путями:

Во-первых, его собирание может требовать большого числа чиновников, жалованье которых в состоянии поглощать большую часть той суммы, какую приносит налог, и вымогательства которых могут обременить народ дополнительным налогом. Во-вторых, он может затруднять приложение труда населения и препятствовать ему заниматься теми промыслами, которые дают средства к существованию и работу множеству людей. Обязывая людей платить, он может тем самым уменьшать или даже уничтожать фонды, которые позволяли бы им осуществлять эти платежи с большей легкостью. В- третьих, конфискациями и другими наказаниями, которым подвергаются несчастные люди, он часто разоряет их и таким образом уничтожает ту выгоду, которую общество могло бы получить от приложения их капиталов. Неразумный налог создает большое искушение для контрабанды, а кары за контрабанду должны усиливаться в соответствии с искушением. Вопреки всем обычным принципам справедливости закон сперва создает искушение, а затем наказывает тех, кто поддается ему, и притом он усиливает наказание соответственно тому самому обстоятельству, которое, несомненно, должно было бы смягчать его, а именно соответственно искушению совершить преступление. Очевидная справедливость и польза этих положений обращали на себя большее или меньшее внимание всех народов".

Итак, из приведенной цитаты можно вывести четыре основных принципа, которые не устарели и до нашего времени.

1. Принцип справедливости, утверждающий всеобщность обложения и равномерность распределения налога между гражданами соразмерно их доходам.

2. Принцип определенности, требующий, чтобы сумма, способ и время платежа были точно заранее известны плательщику.

3. Принцип удобности предполагает, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика.

4. Принцип экономии, заключающийся в сокращении издержек взимания налога, в рационализации системы налогообложения.

Именно в конце XVIII в. закладывались основы современного государства, проводящего активную экономическую, в том числе финансовую и налоговую, политику. Это касается стран Западной Европы, это относится и к России. Еще при Петре I были образованы 12 коллегий, из которых четыре заведовали различными финансовыми вопросами: камер - коллегия, штате - контор - коллегия, ревизион - коллегия, ревизион - коллегия и коммерц - коллегия. Екатерина II (1729- 1796) преобразовала систему управления финансами. В 1780 г. была создана экспедиция о государственных доходах, в следующем году она разделилась на четыре самостоятельные экспедиции. Одна из них заведовала доходами государства, другая - расходами, третья - ревизией счетов, четвертая - взысканием недоимок, недоборов и начетов. В 1802 г. манифестом Александра I "Об учреждении министерств" было создано Министерство финансов и определена его роль. В манифесте говорилось: "Должность Министра финансов имеет два главных предмета: управление казенными и Государственными частями, кои доставляют Правительству нужные..... доходы и генеральное всех доходов рассигнование по разным частям Государственных расходов".

В 1811 г. управление финансами было разделено между тремя ведомостями. Министерство финансов занималось всеми источниками доходов, Государственное казначейство ведало расходами, Государственный контролер занимался ревизией всех счетов. Через десять лет Государственное казначейство было включено в Министерство финансов на правах департамента.

На протяжении XIX в. главным источником доходов оставались государственные прямые и косвенные налоги. Основным прямым налогом была подушная подать. Количество плательщиков определялось по ревизским переписям.

Начиная с 1863 г. с мещан вместо подушной подати стал взиматься налог с городских строений. Отмена подушной подати началась в 1882 г.

Второе место среди прямых налогов занимал оброк. Это была плата казенных крестьян за пользование землей. Ставка оброка дифференцировалась по классам губерний.

Купечество платило гильдейскую подать - процентный сбор с объявленного капитала. Данный сбор был введен еще Екатериной II в 1775 г. для купцов I, II и Шгильдий вместо подушной подати. Он составлял 1% от капитала, но за 50 лет вырос до 2,5% для купцов III гильдии 4% для купцов II и I гильдий. Размер капитала записывался "по совести каждого". Кроме того, действовала патентная система обложения торговли и промышленности. Были введены билеты на лавки, т. е. плата за каждое торговое заведение.

Наряду с основными ставками по прямым налогам вводились надбавками целевого назначения. Таковы были надбавки на строительство государственных больших дорог, устройство водных сообщений, временные надбавки для ускорения уплаты государственных долгов (действовали с 1812 по 1820 г.). С дворян, имевших доход выше установленного размера, взимался только последний из перечисленных налогов - на уплату долгов. Причем дворяне, которые жили за границей не по службе и проживали доходы вне отечества, "должны были платить вдвое".

Кроме государственных прямых налогов, функционировали земские (местные) сборы. Земским учреждениям предоставлялось право определять сборы с земли, фабрик, заводов, торговых заведений. К концу прошлого века все суммы, включая земские, поступали в кассу государственного казначейства.

В восьмидесятых годах XIX в. наряду с общей отменой подушной подати стало внедряться подоходное налогообложение. Был установлен налог на доходы с ценных бумаг. Затем государственный квартирный налог.

Существовали специальные государственные сборы. Таков, например, введенный в 1834 г. сбор с проезда по законченному к тому времени шоссе Санкт- Петербург — Москва. К 1863 г. этот сбор распространился на 23 шоссейные дороги. Взимались сборы с пассажиров железных дорог, пароходств, с железнодорожных грузов, перевозимых большой скоростью, сборы в морских портах.

Действовали пошлины с имущества, переходящего по наследству или по актам дарения. В зависимости от степени родства они имели ставку от 1 до 6 % стоимости имущества.

Существовали паспортные сборы, в том числе с заграничных паспортов. Облагались полисы по страхованию от пожара.

Среди косвенных налогов в прошлом веке крупные доходы Российскому государству давали акцизы на табак, сахар, керосин, соль, спички, прессованные дрожжи, осветительные нефтяные масла и ряд других товаров. Значительными были поступления от производства и торговли алкогольными напитками.

Система акцизов, как и таможенные пошлины, имела отнюдь не только фискальный характер. Она обеспечивала государственную поддержку отчестевенным предпринимателям, защищала их в конкурентной борьбе с иностранцами.

В 1898 г. Николай II утвердил Положение о Государственном промысловом налоге. Налог просуществовал вплоть до революции 1917 г. Промысловые свидетельства согласно этому Положению должны были выбираться на каждое промышленное предприятие, торговое заведение, пароход. Свидетельство могло получить как физическое, так и юридическое лицо. Так обеспечивался единый подход к гильдейскому купечеству и акционерным обществам. Были введены 3 торговых и 8 промышленных разрядов, по которым взимался основной промысловый налог. Право на вступление купечество давало владение предприятиями

торговли по промысловым свидетельствам 1-2-го разрядов и промышленными предприятиями по свидетельствам 1-5-го разрядов.

Основной промысловый налог состоял из налога с торговых заведений и складских помещений, налога с промышленных предприятий и налога со свидетельств на ярмарочную торговлю. Они взимались при ежегодной выборке промысловых свидетельств по фиксированным ставкам, дифференцированным по губерниям России.

Дополнительный промысловый налог по размеру превосходил основной и зависел от размера основного капитала и прибыли предприятия. Кроме того, он зависел и от характера предприятия -являлось ли оно гильдейским или акционерным обществом.

Принадлежавшие купцам предприятия и заведения вносили дополнительный налог в виде раскладочного сбора и процентного сбора с прибыли. Сумма раскладочного сбора определялась один раз в три года законодательно и ежегодно раскладывалась в губерниях по предприятиям. Сбор с прибыли составлял 3,33 % с той части прибыли, которая в 30 раз превышала размер основного промыслового налога.

Акционерные общества платили дополнительный промысловый налог в форме налога с капитала и процентного сбора с прибыли. Налог с капитала взимался по ставке 0,15 %. С капитала менее 100 рублей он не взимался. Процентный сбор с прибыли устанавливался пропорционально чистой прибыли. Сама чистая прибыль рассчитывалась в процентах к основному капиталу.

Мы в основном вели речь об общегосударственных налогах, лишь упомянув о земских сборах, но уже в конце XIX столетия и особенно в XX в. в жизни человеческого общества огромную роль стали приобретать крупные города. В связи с этим интересно проанализировать, из чего складывались доходы городов России. Возьмем, для примера, крупнейший город - Москву. В таб. 1.2 приведены данные о доходах за 1890-1891 гг.

Как видим, налоговые поступления обеспечивали более 60 % всех доходов. А если добавить к ним сборы с особых предприятий и сборы с городских изданий - эти своего рода отчисления от прибыли предприятий, подведомственных городской Управе, то общая сумма налогов составит 70-75 % доходов. Доминировали прямые налоги. Они составляли свыше 57 % всех доходов.

Таблица 1.2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи доходов | 1890 | | 1891 | |
|  | Сумма,  руб. | Удельный вес, % | Сумма,  руб. | Удельный  вес, % |
| Налоги прямые | 4140577 | 57,7 | 4646328 | 57,4 |
| Косвенные сборы и пошлины | 292841 | 4,1 | 298026 | 3,7 |
| Штрафы и пени | 122822 | 1,7 | 132756 | 1,6 |
| Доходы с недвижимых | 320025 | 4,4 | 338643 | 4,2 |
| Имуществ |  |  |  |  |
| Доходы с городских имуществ, | 248306 | 3,5 | 266024 | 3,3 |
| Находящихся в общем, |  |  |  |  |
| Пользовании |  |  |  |  |
| Сборы с особых предприятий | 709520 | 9,8 | 674968 | 8,3 |
| Сборы с городских изданий | 151473 | 2,1 | 140555 | 1,7 |
| Проценты с денежных сумм | 118562 | 1,7 | 166062 | 2,1 |
| Капиталов |  |  |  |  |
| Налог от продажи недвижимых | — | — | — | — |
| Имуществ |  |  |  |  |
| Налог от продажи движимых | 7785 | 0,1 | 6340 | 0,1 |
| Имуществ |  |  |  |  |
| Поступления для покрытия | 1031145 | 14,3 | 1124785 | 13,9 |
| Городских издержек |  |  |  |  |
| Случайные доходы | 6840 | 0,1 | 19100 | 0,2 |
| Сбор из суммы на постройку | 50000 | 0,7 | 284750 | 3,5 |
| Нового водопровода |  |  |  |  |
| Итого | 7199896 | 100 | 8098337 | 100 |

Наиболее крупным из прямых налогов был налог с недвижимых имуществ. В указанный период он взимался по ставке 9 %. В 1890 г. данный налог обеспечил поступления 2,3 млн. руб. из 4,14 млн. прямых налогов, в следующем году - 2,8 млн. руб. Это не говорит о повышении налоговой ставки или о резком росте недвижимости. Просто на рубеже этих лет Московской городской Управой была произведена переоценка недвижимых имуществ.

Значительную сумму среди прямых налогов давал налог на право в Москве торговли и промыслов. Сюда входили стоимость патентов, купеческих свидетельств, свидетельств на право мелкой торговли, сборы с торговых и промышленных заведений, трактиров, огородов, постоялых дворов, лошадей, содержащихся частными лицами.

Косвенные сборы и пошлины взимались за клеймение мер, гирь и весов, за утверждение планов и чертежей на постройки в частных владениях, за прописку, выдачу справок из адресного стола. К этой же статье относились сборы с аукционной продажи, векселей, заемных писем и договоров, судебных пошлин.

Город не имел налоговой инициативы. Налоги, которые он мог собирать в свою пользу, были установлены в выпущенном правительством Городовом положении. Там же была определена максимальная ставка налога с суммы чистого дохода от недвижимого имущества - 10%.

Указанный период можно назвать начальным периодом урбанизации и развития капитализма в России. Оба этих процесса лишь набирали силу. Подъем промышленности, торговли, концентрация производства и капитала, строительная лихорадка, бурный рост населения еще впереди. Медленно росли в 90-е годы прошлого века и доходы городского бюджета. В 1891 г., как показано выше, они составили сумму 8,1 млн. руб., в 1899 г.- 11,9 млн. руб. со среднегодовым приростом 475 тыс. руб. Для сравнения скажем, что за девять лет XX в. (1901- 1910 гг.) среднегодовой рост доходов города составил 2255 тыс. руб., а за последующие три года -4100 тыс. руб.

Происходили не только количественные, но и качественные изменения. К 1913 г. Москва стала по количеству жителей девятым городом мира и вторым в России. Она уступала лишь Лондону, Вене, Нью-Йорку, Парижу, Берлину, Чикаго, Петербургу, Филадельфии. Являясь вторым промышленным центром страны, Москва имела гораздо большее значение, чем Петербург, с точки зрения оптовой торговли, транспортного сообщения внутри страны. Был привлечен громадный иностранный капитал, чему способствовали налоговые и пошлинные льготы.

Первая мировая война губительно сказалась на финансовом положении страны. Мирное развитие страны было прервано. Резко выросла бумажно-денежная эмиссия. Чтобы покрывать растущие военные расходы, правительству потребовалось систематически повышать налоги и сборы, вводить новые акцизы. Стремительно росли суммы займов, как внутренних, так и внешних.

Естественно, что в таких условиях покупательная способность рубля быстро падала, поглощаемая инфляцией. Уменьшался золотой запас России, которым она вынуждена, была обеспечивать внешние займы.

После февральской революции положение дел еще более ухудшилось. Временное правительство ни при одном из своих лидеров не сумело справиться с экономическими и финансовыми трудностями. Нарастали темпы инфляции. Война с Германией продолжалась, хозяйство разваливалось, финансовые источники иссякали, выдержать бремя новых налогов никто уже не был в состоянии. И тогда был найден уже проторенный путь - бумажная эмиссия денег. При правительстве А.Ф. Керенского стремительно возрос выпуск к тому времени совершенно обесцененных бумажных денег. Современники пишут, что оклеивать стены так называемыми керенками было значительно дешевле, чем покупать на них обои.

Очередной спад во всей финансовой системе России наступил после Октября 1917 г. Основным источником доходов центральных органов советской власти стала эмиссия денег, а местные органы существовали за счет контрибуции. Но денежная эмиссия, как и контрибуции, отнюдь не способствовали налаживанию хозяйства.

Определенный этап в налаживании финансовой системы страны наступил после провозглашения новой экономической политики, когда были сняты запреты на торговлю, на местный кустарный промысел. Появились иностранные концессии. Была разработана система налогов, займов, кредитных операций, приняты меры по укреплению денежной единицы.

В период нэпа существовали различные формы собственности, действовали экономические законы, что являлось одним из главных условий функционирования налоговой системы. Опыт двадцатых годов показал, что нормальное налогообложение возможно лишь при определенном построении отношений собственности, которые обеспечивали бы правовую обособленность предприятий от государственного аппарата управления. Это обособление необходимо не только для создания правильного налогообложения, но и нормального механизма перелива капитала между отраслями и предприятиями, для формирования рынка капиталов.

В двадцатые годы делались попытки организовать национализированные предприятия как акционерные общества, работающие на основе государственного капитала. Но в те годы подобные попытки успехом не увенчались. Финансовая система во время нэпа имела много специфических особенностей, но, тем не менее, она отталкивалась от налоговой системы дореволюционной России как от исходного пункта и воспроизводила ряд ее черт. Однако складывающаяся система налогообложения характеризовалась почти полным отсутствием данных для определения финансового положения различных категорий налогоплательщиков, что предопределяло весьма примитивные способы обложения.

В 1923- 1925 гг. существовали следующие виды налогов:

I. Прямые налоги. К ним относились сельскохозяйственный, промысловый, подоходно - имущественный, рентный налоги, гербовый сбор и тому подобные пошлины, наследственные пошлины.

II. Косвенные налоги: акцизы и таможенное обложение.

Акцизы были установлены на продажу чая, соли, табачных изделий, спичек, нефтепродуктов и некоторых других потребительских товаров.

Прямые налоги являлись орудием финансовой политики - рычагом перераспределения накапливаемых в процессе хозяйствования капиталов и в то же время они становились существенным фактором роста доходов бюджета.

В 1922- 1923 гг. прямые налоги составляли около 43% всех налоговых поступлений в бюджет, в 1923 - 1924 гг. - 45%, в 1925 - 1926 гг. - 82 %.

Промысловым налогом облагались торговые и промышленные предприятия, а также единоличные ремесла и промысловые занятия. Плательщиками промыслового налога были все агенты производства и обращения. Величина налога равнялась 1,5 % с торгового оборота. Но кроме этого уравнительного сбора в состав промыслового входил еще и патентный налог. Стоимость патента варьировалась по разрядам в зависимости от вида занятий и географического положения региона.

Уравнительный сбор представлял собой, по сути дела, налог с оборота, позволяющий относительно равномерно облагать все товары, улавливать и аккумулировать в бюджете излишки доходов. В общемировой практике налог с оборота, в конечном счете, эволюционировал в налог на добавленную стоимость. В экономике России эволюция была обратной - в сторону сближения налога с оборота с акцизами - определенной фиксированной надбавкой к цене товара в пользу государственной казны.

На протяжении многих лет налог с оборота вызывал отклонение цен на товары от их стоимости, препятствовал установлению рыночных цен и развитию хозрасчетных отношений.

Другим важнейшим прямым налогом был подоходно поимущественный. Им облагались как физические, так и юридические лица: акционерные общества, товарищества и т. п. Поимущественное обложение представляло собой, прежде всего налог на капитал. Государственные предприятия были освобождены от поимущественного обложения, но платили подоходный налог в размере 8 %.

Поимущественное обложения прогрессивно возрастало по мере увеличения размера имущества. В результате всякое слияние капиталов - создание товариществ, акционерных обществ вело к удвоению и утроению обложения. Дважды, по сути дела, облагались и доходы участников акционерных обществ: сначала как совокупный доход акционерного общества, а затем как выплаченные дивиденды.

Подобный налоговый гнет толкал частных предпринимателей на путь быстрой наживы, спекуляции, препятствовал рациональной концентрации и накоплению капитала даже на самом примитивном уровне.

В дальнейшем финансовая система нашей страны эволюционировала в направлении, противоположном процессу общемирового развития. От налогов она перешла к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны. Полная централизация денежных средств и отсутствие какой-либо самостоятельности предприятий в решении финансовых вопросов лишали хозяйственных руководителей всякой инициативы и постепенно подводили страну к финансовому кризису. Кризис разразился на рубеже 80 – 90-х годов; его возникновению способствовал и ряд других объективных и субъективных факторов.

Теория налогообложения всегда пыталась решить "вечный" вопрос: что целесообразнее, обеспечить формирование бюджета чисто фискальными методами или снижением налогов добиваться стимулирования предпринимательской деятельности и расширение налоговой базы?

В качестве исторического документа можно привести выдержку из документа, подготовленного известным деятелем Австрии Меттернихом К. (1773- 1859) и переданного им 15 декабря 1820 г. русскому царю Александру I во время очередного Венского конгресса. Задавшись вопросом, что должны делать правительства, К. Меттерних пишет: "Они должны уделять пристальное внимание состоянию финансов своей страны, чтобы путем облегчения общественных повинностей и налогов дать вкусить их народам от благотворности не воображаемого, а реального мира".

Российский министр финансов граф Е. Канкрин (1774- 1845), занимавший этот пост при Александре I и Николае I, призывал к очень большой осторожности в установлении новых налогов.

Но вернемся вХХ век. Профессор и государственный деятель послевоенной Германии Л. Эрхард пишет: "Надо признать весьма справедливыми пожелания, как всех граждан, так и хозяйственных кругов, направленные на снижение налогового бремени". И далее отмечает, что если удастся добиться требуемой" стабилизации расходов и развитие производительности будет расти теми же темпами, легко себе представить и вычислить, какое снижение налогов окажется возможным. Только таким путем можно добиться настоящего и реалистичного решения угнетающей всех нас налоговой проблемы".

Надо сказать, что налоговая политика Л. Эрхарда в период, когда он был министром хозяйства, а затем канцлером Федеративной Республики Германии, среди других принятых по его инициативе мер сыграла немалую роль в экономическом подъеме послевоенной Германии.

В 70 - 80-е годы в западных странах распространилась и получила признание бюджетная концепция А. Лэффера. А. Лэффер исходил из того, что налоговые поступления являются продуктом двух основных факторов: налоговой ставки и налоговой базы. Рост налогового бремени может приводить к увеличению государственных доходов только до какого-то предела, пока не начнет сокращаться облагаемая налогом часть национального производства. Когда этот предел будет превышен, рост налоговой ставки приведет не к увеличению, а к сокращению доходов бюджета (так называемая кривая Лэффера). В связи с этим задачу оживления деловой активности предстоит решать путем облегчения налогового гнета. Снижение ставки налогообложения приводит к росту производства, который в дальнейшем компенсирует временное уменьшение поступлений. Повышение роста производства без инфляции достигается главным образом умелым манипулированием налоговыми ставками, налоговыми льготами и прогрессивностью налогообложения.

Во второй половине 80-х — начале 90-х годов XX в. ведущие страны мира, такие, как США, Великобритания, Германия, Франция, Япония, Швеция и некоторые другие, провели налоговые реформы, направленные на ускорение накопления капитала и стимулирование деловой активности. В этих целях снижены ставки налога на прибыль корпораций. Например, в США ставка корпорационного налога уменьшена с 46 до 34%; в Великобритании — с 45 до 35%; во Франции — в 1986 г. с 50 до 45%, а в 1991 г. — до 42%; в Японии — в 1989 г. с 42 до 40%, а в 1990 г. — до 37,5%. В 1994 г. началось постепенное проведение налоговой реформы в Дании.

Одновременно в этих странах снижен верхний уровень налогообложения личных доходов физических лиц, расширены интервалы необлагаемого дохода.

Надо отметить, что снижение прямых налогов потребовало некоторого увеличения косвенных налогов, таких, как налог на добавленную стоимость, налог с продаж. Наблюдается и увеличение поземельного налога. Реформам сопутствуют усиление системы контроля за соблюдением налогового законодательства и ужесточение экономических санкций и административных мер по отношению к тем, кто его нарушает.

Начало девяностых годов явилось также периодом возрождения и формирования налоговой системы Российской Федерации.

В новой налоговой системе одно из главных мест заняли косвенные налоги на потребление: налог на добавленную стоимость и акцизы, входящие в цену товара (работ, услуг).

Проблема соотношения прямых и косвенных налогов в современных экономических условиях нуждается в серьезном исследовании и научном обосновании.

### 1.2 Сущность, функции налогов и принципы налогообложения.

Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику - экономическую, социальную, экологическую, демографическую и др. Регулирующая функция государства в сфере экономики проявляется в форме бюджетно-финансового, денежно-кредитного, ценового механизмов, которые выступают в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта системы государственного регулирования экономики.

Бюджетно-финансовая система включает отношения по поводу формирования и использования финансовых ресурсов государства -бюджета и внебюджетных фондов. Она призвана обеспечивать эффективное развитие экономики, реализацию социальной и других функций государства. Важной "кровеносной артерией" бюджетно-финансовой системы являются налоги.

Налоги возникли вместе с товарным производством, разделением общества на классы и появлением государства, которому требовались средства на содержание армии, судов, чиновников и другие нужды.

Налоги, таким образом, - это порождение государства, и в этом своем качестве они существовали и могут в принципе существовать вне товарно-денежных отношений. К примеру, в некоторых докапиталистических общественных формах главными доходами государства были различного рода натуральные поборы. Кроме того, основная масса населения вынуждена была выполнять натуральные повинности.

Государство устанавливало налоги в натуральном выражении с учетом специализации того или иного хозяйства, местности. С расширением функций феодального государства, образованием централизованных государств (абсолютных монархий) возрастала роль налогов в формировании государственной казны, в проведении протекционистской политики. В эпоху становления и развития капиталистических отношений значение налогов стало усиливаться: для содержания армии и флота, обеспечивающих завоевание новых территорий - рынков сырья, и сбыта готовой продукции, казне нужны были дополнительные средства.

Изъятие государством в свою пользу определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса и составляет сущность налога. Взносы осуществляют основные участники производства валового внутреннего продукта:

- работники, своим трудом создающие материальные и нематериальные блага и получающие определенный доход;

- хозяйствующие субъекты, владельцы капитала.

За счет налоговых взносов формируются финансовые ресурсы государства, аккумулируемые в его бюджете и внебюджетных фондах. Экономическое содержание налогов выражается, таким образом, взаимоотношениями хозяйствующих субъектов и граждан, с одной стороны, и государства - с другой стороны, по поводу формирования государственных финансов.

Известный экономист Адам Смит в своем классическом сочинении "Исследование о природе и причинах богатства народов" считал основными принципами налогообложения всеобщность, справедливость, определенность и удобность. Подданные государства должны давать "средства к достижению цели общества или государства" каждый по возможности и соразмерно своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика. Со временем этот перечень был дополнен принципами обеспечения достаточности и подвижности налогов, (налог может быть увеличен или сокращен в соответствии с объективными нуждами и возможностями государства), выбора надлежащего источника и объекта налогообложения, однократности обложения.

Перечисленные принципы налогообложения учитывались и при формировании новой налоговой системы России, адекватной рыночным преобразованиям. В конце 1991 г. был принят Закон РФ "Об основах налоговой системы Российской Федерации". В течение 1992 - 1993 гг. серьезные изменения вносились в механизм налогообложения и структуру налогов. Однако неоднократно при этом нарушался принцип справедливости: вносимые изменения утверждались законодательными актами "задним числом".

Принципы налогообложения зависят от экономической ситуации в стране, плана государственных мероприятий, размеров государственного долга, отношения государственного аппарата и общества к отдельным группам населения. Попытки выработать оптимальную систему налогообложения позволили сформулировать следующие принципы:

\* простота алгоритма расчета отдельных налогов;

\* отсутствие дублирования;

\* простота и экономичность системы сбора налогов;

\* стабильность;

\* законодательное регламентирование;

\* пропорциональность налоговых сборов выгоде, которую взамен может предоставить государство;

\* равенство по доходам и правам граждан, облагаемых равным налогом;

\* приемлемый размер общего налогового давления;

\* справедливость по горизонтали;

\* справедливость по вертикали.

Справедливость по горизонтали предполагает, что равные по доходам лица должны платить равные налоги. Принцип справедливости по вертикали заключается в том, что если равные по экономическому и социальному положению налогоплательщики платят равные налоги, то и неравные должны платить неравные налоги.

Налоговая политика государства не только базируется на конкретных принципах, но и учитывает социально- экономические потребности страны, стратегические потребности страны, стратегические и текущие задачи экономики.

Негативным последствием повышенного налогообложения может быть падение интереса к работе, следовательно, снижение производительности труда, сдерживание роста объема и совершенствования сортамента продукции, сокращение дохода от производства. При высоких налогах исчезает материальное стимулирование, в результате останавливается экономический и социальный прогресс.

На издержки становления налоговой системы можно отнести и несоблюдение принципа стабильности. Только в 1992 г. в налоговое законодательство семь раз вносили изменения и дополнения. Вносились они и в минувшем году в целях совершенствования налоговой и бюджетной систем.

В настоящее время происходит важный процесс переосмысления налоговой политики. Наряду с локальными поправками в налоговое законодательство, вызванными необходимостью срочно решать больные вопросы, в Минфине РФ подготавливаются и стратегические решения, рассчитанные на длительную перспективу.

Новый подход к налоговой политике предполагает продолжение налоговой реформы, начатой в 1992 г. Речь идет не о полной замене или кардинальной ломке существующей системы. Предполагается процесс эволюционный, но быстротечный.

Девиз, под которым будет продолжаться налоговая реформа, в Минфине РФ сформулировали так: "Государство готово пойти на снижение налогов в обмен на ужесточение налоговой дисциплины".

Все параметры нового налогового режима уже обоснованы и заложены в Налоговом кодексе РФ, первая часть которого утверждена, а вторая находится в проекте, подготовленном по заказу Минфина РФ.

Источником налоговых платежей (взносов) независимо от объекта налогообложения всегда являлся валовый национальный доход (ВНД), который количественно не совпадает с ВВП. ВНД образует первичные денежные доходы основных участников общественного производства и государства как организатора хозяйственной жизни в национальном масштабе (и соорганизатора наряду с другими государствами регионального хозяйства): оплата труда работников, прибыль хозяйствующих субъектов и централизованный доход государства (налоги в бюджет, а социальные отчисления - во внебюджетные фонды). Образованием первичных денежных доходов не ограничивается процесс стоимостного распределения валового продукта. Он продолжается в перераспределении денежных доходов основных участников общественного производства в пользу государства: от работников - в форме подоходного налога и отчислений в пенсионный фонд, а от хозяйствующих субъектов - в форме налога на прибыль и других налоговых платежей и сборов.

Законодательством установлено, что объектами налогообложения являются: прибыль (доход), стоимость определенных товаров, добавленная стоимость продукции, имущество юридических и физических лиц, передача имущества (дарение, продажа, наследование), операции с ценными бумагами, отдельные виды деятельности, другие объекты, установленные законом.

Один и тот же объект облагается налогом одного вида только один раз за установленный период налогообложения (месяц, квартал, полугодие, год).

Общее количество налогоплательщиков определяется количеством юридических лиц (предприятий, организаций, учреждений), численностью граждан, зарегистрированных в налоговых органах в качестве лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и численностью граждан, уплачивающих подоходный налог по месту получения заработной платы.

По данным Госналогслужбы РФ, на 1 января 1994 г. в России было зарегистрировано почти 2 млн. предприятий, которые удерживали подоходный налог с 115,7 млн. физических лиц, включая совместителей. Численность граждан- предпринимателей составила 1024 тыс. человек. Рыночные преобразования способствовали количественному росту налогоплательщиков: за 199Г год их общее число (без физических лиц, уплачивающих подоходный налог) возросло в полтора раза.

По данным Госкомстата России, на 1 октября 1997 года в стране функционировало только около 844 тыс. малых предприятий с численностью постоянно занятых свыше б млн. человек. С учетом работников, выполняющих работы по договорам, и совместителей, а также предпринимателей, работающих без образования юридического лица, в малом предпринимательстве занято более 12 млн. человек.

Налоговая система РФ представлена совокупностью налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке с плательщиков - юридических и физических лиц на территории страны. Все налоги, сборы, пошлины и другие платежи "питают" бюджетную систему РФ. Кроме того, существует около 20 государственных внебюджетных фондов, доходная часть которых формируется за счет целевых отчислений. Источником этих отчислений также является произведенный ВВП, за счет которого на стадии образования доходов осуществляются соответствующие платежи. В частности, внебюджетные фонды социального назначения формируются по тарифам страховых взносов, привязанных к оплате труда и включаемых в себестоимость продукции.

По методу установления налоги подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые налоги - это налоги, взимаемые государством непосредственно с доходов (заработной платы, прибыли, процентов) или с имущества налогоплательщика (земли, строений, ценных бумаг).

Косвенные налоги - это налоги на товары или услуги, которые фиксируются в виде надбавки к цене или тарифу.

В Российской Федерации действует следующая система основных прямых налогов:

1. Прямые налоги, удерживаемые с юридических лиц,- налог на прибыль предприятия (корпорационный налог), налог на имущество предприятия; земельный налог с предприятия.

2. Прямые налоги, взимаемые с физических лиц (населения), -подоходный налог с населения; поимущественный налог с населения; налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения; налог на владельцев транспортных средств.

К основным косвенным налогам, которыми облагаются как предприятия, так и население, относятся: налог на добавленную стоимость (НДС), акциз, таможенная пошлина (налог на экспорт и импорт).

По мере повышения материального благосостояния населения, расширения круга товаров массового потребления косвенные налоги эволюционировались: от однократного налогообложения потребительских товаров на стадии конечного потребления к многократному обложению хозяйственного оборота, начиная со стадии производства, т. е. от акциза к налогу с оборота и затем к налогу на добавленную стоимость и акцизам.

В 1990 - 1992 гг. соотношение прямых и косвенных налогов, поступающих в бюджет России, составляло примерно 1:1; в 1993 г. — 1,6:1, а в 1994 г. изменилось на противоположное из-за увеличения доли налога на добавленную стоимость и акцизов. В 1995 г. прямые и косвенные налоги соотносились как 1:2. Увеличение косвенного обложения - свидетельство общей несбалансированности и кризисного развития экономики страны.

Учение о налогах - составная часть финансовой науки, изучающей производственные отношения людей в их единстве и взаимодействии с производительными силами и надстройкой. Налоги, участвуя в процессе перераспределения новой стоимости, выступают частью единого процесса воспроизводства, специфической формой производственных отношений.

В современных условиях налоги выполняют две основные функции:

фискальную и экономическую, каждая из которых проявляет внутреннее свойство, признаки и черты данной финансовой категории.

Функция налога - это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов государства. Отсюда возникает главная распределительная функция налогов, отражающая их сущность как особого централизованного звена распределительных отношений.

Первой и наиболее последовательно реализуемой функцией налогов выступает фискальная (бюджетная) функция.

Формирование доходной части государственного бюджета на основе стабильного и централизованного взимания налогов превращает само государство в крупнейший экономический субъект.

Посредством фискальной функции реализуется главное общественное назначение налогов - формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондов и необходимых для осуществления собственных функций (военно-оборонительных, социальных, природоохранных и др.)

Другая функция налогов как экономической категории состоит в том, что появляется возможность количественного отражения налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность каждого налогового канала и налогового "пресса" в целом, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику. Контрольная функция налогово-финансовых отношений проявляется лишь в условиях действия распределительной функции. Таким образом, обе функции в ограниченном единстве определяют эффективность налогово-финансовых отношений и бюджетной политики.

Осуществление контрольной функции налогов, ее полнота и глубина в известной мере зависят от налоговой дисциплины. Суть ее в том, чтобы налогоплательщики (юридические и физические лица) своевременно и в полном объеме уплачивали установленные законодательством налоги.

Распределительная функция налогов обладает рядом свойств, характеризующих многогранность ее роли в воспроизводственном процессе. Это, прежде всего то, что изначально распределительная функция налогов носила чисто фискальный характер: наполнить государственную казну, чтобы иметь возможность содержать армию, чиновничий аппарат, а социальную сферу (просвещение, здравоохранение и т. д.). Но с тех пор, как государство посчитало необходимым активно участвовать в организации хозяйственной жизни в стране, у него появились регулирующие функции, которые осуществлялись через налоговый механизм. В налоговом регулировании появились стимулирующие и сдерживающие (де стимулирующие) подфункции, а также подфункция воспроизводственного назначения.

Стимулирующая подфункция налогов реализуется через систему льгот, исключений, преференций, увязываемых с льготообразующими признаками объекта налогообложения. Она проявляется в изменении объекта обложения, уменьшении налогооблагаемой базы, понижение налоговой ставки.

Подфункцию воспроизводственного назначения несут в себе плата за воду, потребляемую промышленными предприятиями, платежи за пользование природными ресурсами, отчисления в дорожные фонды, на воспроизводство минерально-сырьевой базы и лесной доход. Эти налоги имеют четкую отраслевую принадлежность.

Таким образом, фискальная функция - основная функция, характерная для всех государств. С помощью, которой образуются государственные денежные фонды и создаются материальные условия для функционирования государства. Именно фискальная функция подготавливает реальные возможности для перераспределения части стоимости национального дохода. Фискальная функция налогов, с помощью которой происходит огосударствление части национального дохода в денежной форме, создает объективные предпосылки для вмешательства государства в экономику. Следовательно, она в значительной степени обусловливает экономическую функцию.

Экономическая функция означает, что налоги как активный участник перераспределительных процессов оказывает серьезное влияние на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения.

Совокупность налогов, установленных законодательной властью и взимаемых исполнительными органами, а также методы и принципы построения налогов представляют собой налоговую систему.

### 1.3 Реформирование налоговой системы.

Налоги олицетворяют собой ту часть совокупности финансовых отношений, которая связана с формированием денежных доходов государства (бюджета и внебюджетных фондов), необходимых ему для выполнения соответствующих функций - социальной, экономической, военно-оборонительной, правоохранительной, по развитию фундаментальной науки и др. Как составная часть производственных отношений налоги (через финансовые отношения) относятся к экономическому базису. Налоги являются объективной необходимостью, ибо обусловлены потребностями поступательного развития общества. Государство, исходя из объективной необходимости, формирует соответствующую налоговую систему, совершенствует ее структуру и механизм функционирования в финансовой системе страны.

Одним из важнейших рычагов, регулирующих финансовые взаимоотношения предприятия с государством в условиях перехода к рыночному хозяйству, становится налоговая система. Она призвана обеспечить государство финансовыми ресурсами, необходимыми для решения важнейших экономических и социальных задач. Посредством налогов, льгот и финансовых санкций, являющихся неотъемлемой частью системы налогообложения, государство воздействует на экономическое поведение предприятий, создавая при этом равные условия всем участникам общественного производства.

Факторы социального и экономического порядка стимулируют обновление производственных отношений в части налогов: так, переход к рыночной системе хозяйствования объективно потребовал от государства проведение коренной перестройки налоговой системы и бюджетной политики.

В системе стабилизационных мер Правительства Российской Федерации по выходу страны из экономического кризиса ведущее место отводится Государственной налоговой службе Российской Федерации, с помощью которой обеспечивается основная масса налоговых поступлений в бюджет. Кроме того, существующее сегодня налоговое бремя "душит" предприятия, налоговая нагрузка на реальный сектор экономики слишком велика. Без ее снижения и перераспределения невозможно рассчитывать на подъем отечественного производства и стабилизацию социально-экономического положения.

Экономический кризис, переживаемый страной, при всем его негативном влиянии на российскую экономику может принести ей и определенную пользу. Именно в этот период можно принять решительные меры по реформированию системы налогообложения. В течение длительного времени многие предложения по изменению налоговой системы наталкивались на непонимание и не принимались под влиянием аргументов о возможном сокращении доходной базы бюджета. Сегодня, в условиях кризиса, такой аргумент уже не срабатывает.

Учитывая это, специалисты Госналогслужбы России разработали целостную систему мер по совершенствованию налоговой политики. Она направлена:

— на снижение налоговой нагрузки на отечественных товаропроизводителей и ее перераспределение с реального сектора экономики в сферу потребления;

— на упрощение налоговой системы;

— на повышение собираемости налогов и сборов и усиление контроля за их поступлением в бюджет.

Причем перераспределение налогового бремени из сферы производства в сферу потребления нельзя понимать как увеличение общей суммы налогов, сборов и обязательных платежей, взимаемых с физических лиц. Дело в том, что в конечной цене товаров, работ и услуг, реализуемых населению, сосредоточены все налоги, сборы и платежи, уплаченные в сфере производства и реализации продукции. Государственная налоговая служба России предлагает, не увеличивая общей суммы налогов в цене, перераспределить их по цепочке из сферы производства в сферу потребления.

*Принципиальные предложения Госналогслужбы России.*

По налогу на добавленную стоимость предлагается снизить ставку с 20 до 15%. При этом общий порядок исчисления и уплаты данного налога распространить на торговые предприятия, упорядочить возмещение НДС организациям- экспортерам и перейти на расчеты по итогам квартала с уплатой авансовых платежей в размере 1/9 суммы налога, исчисленного за предыдущий квартал.

По налогу на прибыль организаций предлагается снизить ставку налога до 30%. Следует предоставить предприятиям возможность направлять прибыль без ограничений, существующих в настоящее время, на финансирование капитальных вложений и освободить от налогообложения прибыль, полученную в первые три года по вновь введенным в действие производственным объектам стоимостью свыше 10 млн. руб.

В качестве компенсаций выпадающих в этой связи доходов предлагается повсеместное введение налога с продаж по ставке 5% для всех товаров, работ и услуг, оказываемых населению, за исключением небольшой группы жизненно необходимых продовольственных товаров и лекарств, и по ставке 10% - для подакцизных товаров, реализуемых населению. Чтобы привлечь к налогообложению доходы граждан, осуществляющих торговлю промышленными и продовольственными товарами на рынках, а также занимающихся "челночным бизнесом", находящиеся сейчас в подавляющей части в сфере теневой экономики, предлагается введение единого налога на вмененный доход. По подоходному налогу с физических лиц предлагается введение новой, более мягкой и социально ориентированной шкалы налогообложения. Одновременно предлагается взимание подоходного налога в федеральный бюджет по ставке 3% и в бюджеты субъектов Российской Федерации по прогрессивным шкалам налогообложения для первичной и вторичной занятости населения с последующим перерасчетом по итогам года в ходе декларационной компании.

Предусматривается также сокращение льгот по этому налогу и расширение налогооблагаемой базы за счет перекрытия банковско-страховых схем ухода от налогообложения фонда оплаты труда.

В целях экономического стимулирования легализации выплаты заработной платы и вывода ее из теневой экономики предлагается снизить консолидированную ставку взносов в государственные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд, фонды занятости, медицинского и социального страхования) с 39,5 до 30%. При этом работодатели должны будут уплачивать отчисления по ставке 25% во все фонды, а физические лица -по ставке 5% только в Пенсионный фонд. Таким образом работодатели получат возможность сократить затраты, а работники - увеличить свою заработную плату. Более того, как показывают расчеты, вследствие расширения круга плательщиков и облагаемой базы, улучшения администрирования сборов доходы государственных внебюджетных фондов не сократятся.

Предлагается также пересмотреть ставки акцизов, механизм их взимания, включая перераспределение налоговой нагрузки с производства на оптовую и розничную торговлю, и сокращение сроков уплаты в бюджет с 45 - 60 дней до 30 - 45 дней.

*Усиление контроля за уплатой налогов.*

Предложения Госналогслужбы России касаются не только изменения ставок налогов и сборов, упорядочения и совершенствования механизма их уплаты, но включают в себя и мероприятия по ужесточению системы налогового администрирования. Это в первую очередь относится к введению государственной монополии на производство и реализацию алкогольной продукции, созданию налоговых постов, расширению прав налоговых органов в части осуществления контрольной и фискальной функций, включая создание специализированных межрегиональных налоговых инспекций, и повышению ответственности, в том числе уголовной, налогоплательщиков за неуплату налогов и сборов. В целях усиления контроля за соблюдением валютного и налогового законодательства, сокращение на этой основе незаконного вывоза капитала и соответственно увеличения налоговых поступлений вносится предложение о возложении на Госналогслужбу России функций органа валютного контроля, а на налоговые инспекции - функций агента валютного контроля.

Внесены также предложения по изменению налогового законодательства в части организации учета налогоплательщиков и уплаты ими налогов там, где они реально осуществляют свою хозяйственную деятельность. При этом должна быть повышена ответственность кредитных организаций за задержку платежей в бюджет, а налоговым инспекциям следует в таких случаях предоставить возможность обращения взыскания недоимки на их имущество.

По-новому рассматривается проблема реструктуризации задолженности по платежам в бюджет. Госналогслужба России предлагает упростить эту процедуру, передав решение вопроса о реструктуризации задолженности налоговым органам. Единственным и главным условием проведения реструктуризации должна стать уплата текущих платежей.

Реализация предлагаемых мероприятий должна проводиться комплексно, с учетом законодательно - нормативных и организационных факторов, в направлении гармонизации российского налогового права с принципами налогообложения, принятыми в международной практике.

# ГЛАВА 2

## Налоговый учет поступления денежных средств в бюджет.

### Учет, его сущность и значение.

Учет присущ всем социально- экономическим формациям. Необходимость в нем была вызвана развитием общественного производства и обмена. Зачатки хозяйственного учета появились еще в первобытном обществе в результате общественного разделения труда и возникновения в связи с этим обмена продуктами.

С возникновением классов и рабовладельческих государств учет стал служить интересам господствующих слоев общества. Хозяйственный учет велся при рабовладельческом и феодальном способе производства.

Хозяйственный учет представляет собой количественное отражение и качественную характеристику всех совершаемых хозяйственных явлений и процессов в целях контроля и управления ими.

Цель хозяйственного учета - отражать планомерный ход общественного производства в интересах удовлетворения потребностей общества и осуществлять контроль за этим.

Учет призван служить интересам всего общества. Благодаря господству общественной собственности на средства производства хозяйство развивается по плану, и учет выступает как важнейшее средство руководства и управления производством. В процессе исторического развития человеческого общества учет приобретает все большее и большее значение.

Для успешного использования учета в управлении народным хозяйством он должен отвечать определенным требованиям. К ним относятся: сопоставимость показателей учета с показателями плана; своевременность; точность и объективность; полнота; ясность и доступность; экономичность и рациональность.

*Сопоставимость* показателей учета с показателями плана необходима для контроля за выполнением плановых заданий и для получения в учете данных для планирования. Учетные и плановые показатели должны быть сопоставимы как по методам исчисления, так и по объему.

*Своевременность* учета особенно важна для оперативного управления производством. Без этого качества данные учета теряют свое значение и не могут быть использованы в работе по устранению недостатков и в усилении контроля за повышением экономической эффективности производства.

В управлении хозяйством может эффективно использоваться только *точная и объективная* учетная информация, верно отражающая реальную действительность.

Не менее важное значение для управления и контроля имеет *полнота* отражения хозяйственной деятельности в учете, которая обеспечивается сплошной регистрацией всех операций и других фактов хозяйственной деятельности.

*Ясность и доступность* учета имеют большое значение для привлечения трудящихся к управлению производством. Очень важно, чтобы учетная информация была им доступна и понятна.

Требование *экономичности и рациональности* учета означает, что при четкой организации расходы на его ведение должны быть минимальными. Выполнение этого требования связано с повышением эффективности труда работников учета на основе широкой механизации и автоматизации, применения его совершенных форм и методов.

Сбор и накопление фактов с помощью хозяйственного учета организуют для выявления общественных процессов во всей их сложности, многообразии и конкретности, раскрытия сущности происходящих в хозяйственной жизни явлений, выявления реальных изменений в экономике предприятий, отраслей и народного хозяйства в целом, изучения влияния научно- технического прогресса, возрастающих масштабов производства, систем управления и др.

Хозяйственный учет организован как единая система народнохозяйственного учета в масштабе всей страны. Внутри единой системы хозяйственного учета различаются следующие его виды: оперативно- технический, бухгалтерский и статистический учет.

Оперативно- технический учет отражает отдельные хозяйственные операции и процессы преимущественно производственно- технического характера с целью контроля за ними непосредственно в период их совершения. Оперативно- технический учет тесно связан с оперативным планированием и строится таким образом, чтобы быстро получить сведения о выполнении отдельных плановых заданий или работ.

Объекты оперативно- технического учета не всегда оформляются документами. При этом широко используются графики, данные, полученные по телефону, и т. д.

Бухгалтерский учет представляет собой систему непрерывного отражения средств (по их видам и источникам) и процессов хозяйственной деятельности предприятий. В нем фиксируются все операции по движению (обороту) материальных и денежных средств, их использованию в процессе производства, распределению и потреблению общественного продукта. В бухгалтерском учете отражаются все важнейшие стороны деятельности предприятий, количество материальных и денежных средств, определяются объем и себестоимость заготовления материалов, производства продукции, реализации, выявляются результаты хозяйственной деятельности.

Особенности бухгалтерского учета состоят в следующем:

1) используются все три измерителя ( натуральные, трудовые, стоимостные );

2) учет строго документирован;

3) в строго определенном порядке на основе документов производится систематическая запись совершенных хозяйственных операций по учетным позициям (счетам бухгалтерского учета);

4) для проверки данных учета денежных средств, товарно-материальных ценностей и других записей периодически проводятся инвентаризации;

5) учет является сплошным по охвату операций предприятия и непрерывным во времени. Ни одна хозяйственная операция не может быть пропущена в бухгалтерском учете, каждая из них регистрируется.

При помощи статистического учета отражаются и изучаются массовые общественные явления, в том числе и такие экономические процессы, как производство, обмен и распределение общественного продукта. Статистический учет дает количественную характеристику этих явлений в неразрывной связи с их качественной стороной.

Налоговый учет является составной частью народно- хозяйственного бюджета.

Налоговый учет - бухгалтерский учет налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, поступающих в бюджет и внебюджетные фонды.

Бюджет является формой образования и расходования денежных средств для обеспечения функций органов государственной власти. Сосредоточение финансовых ресурсов в бюджете необходимо для успешной реализации финансовой политики государства.

Совокупность всех видов бюджетов образует бюджетную систему государства. Бюджетная система призвана играть важную роль в реализации финансовой политики государства, цели которой обуславливаются его экономической политикой. Бюджетные отношения представляют собой финансовые отношения государства на федеральном, региональном (субъектов федерации) и местном уровнях с государственными, акционерными и иными предприятиями и организациями, а также населением по поводу формирования и использования централизованного фонда денежных ресурсов.

### 1.2 Органы, осуществляющие контроль и учет поступления денежных средств в бюджет.

В управлении бюджетным процессом принимают участие практически все органы государственной власти и управления РФ. Однако центральное место среди них занимает система органов государственного управления финансами: Министерство финансов России, министерства финансов республик, министерство РФ по налогам и сборам, финансовые управления и другие территориальные органы управления финансами, органы федерального казначейства.

Министерство финансов Российской Федерации как федеральный орган исполнительной власти и его органы на местах обеспечивают управление финансами и разработку финансовой политики государства.

Основными задачами Министерства финансов Российской Федерации согласно Положению о нем являются: разработка и реализация стратегических направлений единой государственной финансовой политики; составление проекта и исполнение федерального бюджета; обеспечение устойчивости государственных финансов и их активного воздействия на социально-экономическое развитие страны, эффективность хозяйствования, а также осуществления мер по развитию финансового рынка; концентрация финансовых ресурсов на приоритетных направлениях социально- экономического развития РФ и ее регионов, целевое финансирование общегосударственных потребностей;

совершенствование методов финансово- бюджетного планирования, финансирования и отчетности; осуществление финансового контроля за рациональным и целевым расходованием бюджетных и государственных (федеральных) внебюджетных фондов.

В соответствии с возложенными на него задачами Минфин РФ организует работу по составлению проекта федерального бюджета, прогноза консолидированного бюджета государства, разрабатывает проекты нормативов отчислений от федеральных налогов, сборов и других платежей, размеров дотаций и субвенций из федерального бюджета в бюджеты субъектов РФ; на основе консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации составляет консолидированный бюджет РФ, а также разрабатывает проект федерального бюджета и представляет его проект в правительство страны. После одобрения Правительством проекта федерального бюджета он рассматривается и принимается Государственной Думой и Советом Федерации Федерального Собрания.

Обеспечивая исполнение федерального бюджета, Минфин РФ осуществляет контроль за поступлением и целевым использованием средств, выделяемых из федерального бюджета предприятиям, учреждениям и организациям. В структуре аппарата Министерства финансов функционирует контрольно-ревизионное управление, а в территориальных финансовых органах- аппарат главного контролера- ревизора. Министерство финансов и его органами осуществляется контроль за производственно- финансовой деятельностью предприятий, своевременным обеспечением федерального бюджета финансовыми ресурсами, рациональным их использованием.

Задача контроля за поступлением, целевым и экономным использованием государственных средств возложена на органы Федерального казначейства Министерства финансов РФ.

Главной задачей Казначейства является организация, осуществление и контроль за исполнением республиканского бюджета и государственных внебюджетных фондов. Ему вменяется в обязанность прогнозирование объемов государственных финансовых ресурсов, оперативное управление ими. Казначейство занимается также сбором, обработкой и анализом информации о состоянии государственных финансов, представляет высшим законодательным и исполнительным органам государственной власти отчетность о финансовых операциях правительства и состоянии бюджетной системы.

Для выполнения указанных задач органы Казначейства наделяются большими правами: они могут производить проверки денежных документов на предприятиях, в учреждениях и организациях любой формы собственности, включая совместные предприятия; взыскивать в бесспорном порядке средства, используемые не по назначению, приостанавливать операции по счетам; применять к нарушителям штрафные санкции.

Весьма эффективным является контроль, учет поступлений, осуществляемый Министерством Российской Федерации по налогам и сборам. Государственная налоговая служба создана в соответствии с Законом РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" (от 21 марта 1991 г.) с подчинением Президенту. Главной задачей Государственной налоговой службы РФ является контроль за соблюдением законодательства о налогах, правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты.

Налоговые инспекции - это органы оперативного финансового контроля. Они наделяются широкими правами. Так, налоговые инспекции осуществляют проверку денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других налоговых платежей в бюджет, в различных министерствах и ведомствах, на предприятиях, в учреждениях и организациях с разными формами собственности. Одновременно налоговые инспекции могут требовать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках (за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну); обследовать любые помещения предприятий (производственные, складские, торговые), используемые для извлечения доходов.

В случаях непредставления ( или отказа представить ) бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и иных обязательных платежей, налоговые инспекции имеют право приостанавливать операции предприятий, учреждений и организаций по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово- кредитных учреждениях; изымать документы, свидетельствующие о сокрытии или занижении прибыли ( дохода ) или иных объектов налогообложения; применять финансовые санкции и штрафы; предъявлять в суде и арбитраже иски о ликвидации предприятия, признании сделок недействительными.

*Порядок взаимодействия территориальных органов федерального казначейства, налоговых и финансовых органов при исполнении доходной части бюджетной системы РФ на региональном уровне (республики, края, области, района).*

Министерство финансов Российской Федерации и Министерство Российской Федерации по налогам и сборам в рамках действующих законодательных, нормативных и правовых актов и в пределах возложенных на них функций в целях координации и проведения совместной работы по обеспечению полного поступления налогов и платежей в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ, осуществлению достоверного и сопоставимого учета, а также правильного регулирования их между бюджетами различных уровней определяют следующий порядок документооборота и обмена информацией в процессе учета доходов бюджетов всех уровней.

Взаимодействие органов федерального казначейства, налоговых и финансовых органов направлено на:

- обеспечение достоверности данных по учету и отчетности доходов, поступающих в бюджетную систему, в том числе в федеральный бюджет;

- устранение диспропорций зачисления доходов в различные уровни бюджетов, связанных с применением всех форм расчетов, с учетом льгот и отсрочек, предоставленных отдельным налогоплательщикам;

- правильное распределение федеральных регулирующих налогов по различным уровням бюджетов;

- устранение расхождений отчетных данных и приведение к сопоставимости учета и отчетности налогов и обязательных платежей, зачисляемых в бюджетную систему;

- усиление контрольных функций в целях увеличения собираемости налогов и других обязательных платежей;

- совершенствование систем информационных форм и средств связи для обмена информацией, сверки баз данных на бумажных носителях (или по каналам связи);

- использование оперативной и текущей информации для глубокой проработки и прогнозной оценки исполнения доходной части федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ в целях более полного финансирования расходов бюджетов;

- совместное решение организационных и методических вопросов при исполнении доходной части бюджетной системы Российской Федерации.

Образцы форм, карточек, справок, ведомостей, актов и других документов, применяемых при обмене информацией между органами казначейства, финансовыми и налоговыми органами, устанавливаются совместными приказами соответствующих органов на региональном уровне впредь до их утверждения решениями Минфина России, Главного управления федерального казначейства Минфина России и Госналогслужбы России. При необходимости проводится оперативный обмен копиями телеграмм, писем, разъяснении и других документов ГУФК Минфина России и Госналогслужбы России по вопросам, относящимся к компетенции соответственно органов федерального казначейства и налоговых органов в части исполнения федерального бюджета и территориальных бюджетов.

Порядок взаимодействия состоит в следующем:

1. Финансовые органы представляют в органы федерального казначейства и налоговые органы:

1.1. Постановления, распоряжения, решения и иные нормативные акты, принятые соответствующими законодательными и исполнительными органами субъектов РФ по вопросам утверждения, изменения и исполнения бюджета, налогообложения, форм зачетов и расчетов, предоставление льгот и отсрочек по платежам в бюджеты различных уровней бюджетной системы Российской Федерации, не позднее 3 дней после их получения финансовыми органами.

1.2. Нормативы отчислений от федеральных регулирующих налогов и других обязательных платежей по уровням бюджетов, действующие с 1 января текущего года, а также вводимые в течении года, и реквизиты счетов по доходам местных бюджетов, на которые должно производиться зачисление причитающейся им доли регулирующих налогов в течение 3 дней после принятия закона о бюджете или уточнений к нему.

1.3. Решения о предоставленных льготах по уплате налогов и платежей в местный бюджет со списками налогоплательщиков, пользующихся данными льготами, их реквизитами (включая ИНН), указанием суммы льготы (отсрочки, взаимозачета) по каждому виду налога в 3-х дневный срок со дня его получения фин. органом соответствующего решения.

1.4. Решения о предоставлении налогоплательщику отсрочки по уплате налогов и платежей по уровням бюджетов с указанием суммы по каждому виду налогов, а также об отмене отсрочки в 3-х дневный срок со дня принятия решения финансовыми органом.

1.5. Решения о погашении задолженности налогоплательщика местным бюджетам натуральным покрытием, путем проведения взаимозачета с использованием вексельной формы и других видов расчетов по налогоплательщикам с указанием их реквизитов и суммы по каждому виду налога в 3- дневный срок после принятия указанных решений.

1.6. Ежедневно до 10 часов следующего рабочего дня после получения из банка выписок и платежных документов к ним сводный реестр о поступлении доходов с приложением справок по видам доходов и копий платежных документов по балансовым счетам 130-134 " Средства местных бюджетов". При совпадении сроков отчетности с выходными (праздничными днями) передача документов за последний день месяца производится до 16 часов в день их получения из кредитного учреждения.

1.7. Справку о неисполненных заключениях по форме N 21, выписанных налоговыми инспекциями о зачете переплат по налогам одного вида бюджета в погашение недоимки в другом бюджете, а также о возврате переплат налогоплательщикам из бюджета с указанием причин в течение трех дней со дня получения заключения.

1.8. Сведения о суммах проведенных взаимозачетов с использованием натуроплаты, вексельной формы и других видов расчетов в бюджеты территорий по видам налогов и бюджетов в разрезе районов и налогоплательщиков, а также о погашенных и непогашенных векселях по состоянию на 1 и 15 числа каждого месяца 3 и 17 числа каждого месяца.

1.9. На каждое первое число месяца осуществляют сверку по доходам - всего, в том числе регулирующих налогов, с указанием в протоколе согласования причин расхождений по видам налогов.

1.10. На каждое первое число месяца представляют в органы федерального казначейства отчеты об исполнении бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов по доходам и расходам для составления баланса финансовых ресурсов по территории.

2. Территориальные органы федерального казначейства представляют в финансовые органы:

2.1. Информацию о счетах по учету доходов федерального бюджета и последующем их изменении с указанием их реквизитов на следующий день после их открытия или внесенных изменениях.

2.2. Справку по форме о поступивших и распределенных между бюджетами различных уровней налогов в разрезе налогоплательщиков и по видам налогов вместе с копиями платежных поручений на зачисление средств в доход соответствующего бюджета ежедневно на следующий рабочий день не позднее 15 часов после получения выписки банка по доходным счетам.

2.3.Ежемесячно справку по форме о поступивших и распределенных между бюджетами различных уровней доходах.

2.4. Ежедневно сведения о суммах зачетов по их видам, проведенных в соответствии с действующим порядком, по налогоплательщикам и видам налогов в местный бюджет на 1 и 15 числа каждого месяца.

3. Территориальные органы федерального казначейства представляют в налоговые органы:

3.1. Информацию о счетах по учету доходов федерального бюджета и их последующих изменениях с указанием реквизитов - на следующий день после их открытия или внесения изменения.

3.2. Ежедневно до 12 часов следующего рабочего дня после получения из банка выписок и платежных документов к ним сводный реестр о поступлении доходов с приложением справок по видам доходов и копий платежных документов по балансовому счету 100 "Доходы федерального бюджета".

3.3. Ежедневно до 12 часов следующего рабочего дня после получения из банка выписок и платежных документов к ним сводный реестр о поступлении доходов, ведомость распределения регулирующих налогов по уровням бюджетов в разрезе каждого налогоплательщика по балансовому счету 090 " Налоги, распределяемые по уровням бюджетов" и копий платежных документов.

3.4. Сводный реестр, справки по налогам и ведомость распределения налогов передаются до 12 часов следующего рабочего дня на бумажных или магнитных носителях (по согласованию).

3.5. Справки о суммах денежного и других видов зачетов, предусмотренных действующим законодательством и проведенных управлением федерального казначейства в разрезе налогоплательщиков с указанием ИНН, видов доходов и приложением копий платежных документов по форме на следующий день после получения реестра по проведению зачета.

4. Налоговые органы представляют в территориальные органы федерального казначейства:

4.1. Список налогоплательщиков на магнитных носителях с указанием по каждому налогоплательщику его наименования, идентификационного номера, юридического адреса за 10 дней до начала нового года. Последующие изменения сообщаются ежемесячно 5 числа.

4.2. Сведения о погашении задолженности налогоплательщиками федеральному и территориальным бюджетам всеми законодательно установленными формами внебанковских расчетов в разрезе налогоплательщиков с указанием их реквизитов, ИНН и сумм по видам федеральных регулирующих налогов и других обязательных платежей в трехдневный срок после погашения задолженности по форме.

4.3. Сведения о размере предоставленных льгот (оценка) по налогоплательщикам, видам налогов и срокам в каждый уровень бюджета в десятидневный срок после принятия решения соответствующим органом.

4.4. При необходимости - сведения о суммах недоимки и переплат в бюджеты по видам налогов и в разрезе налогоплательщиков, имеющих зачеты в доле федерального, субъектов РФ и местных бюджетов на 5 число каждого месяца; сведения о предоставленных отсрочках по уплате пени и штрафных санкций в разрезе налогоплательщиков по видам налогов, уровням бюджетов в соответствии с принятым решением;

сведения о суммах переплат, возвращенных или зачтенных в счет недоимки платежей по уровням бюджетов по налогоплательщикам и видам налогов ежемесячно на следующий день после представления месячного отчета в вышестоящую организацию.

4.5. Заключения по форме N21 на возврат переплаты по федеральному налогу налогоплательщику или на зачет переплаты по федеральному налогу в уплату других платежей с указанием наименования налогоплательщика и его идентификационного номера с расшифровкой основных причин возврата (перерасчет авансовых платежей, возврат НДС за продукцию, поставленную на экспорт, акциз на спирт, и другие причины) - по согласованию с органами федерального казначейства на сумму, имеющуюся на балансовых счетах 100 и 090. Заключения представляются с приложением реестра в количестве экземпляров, согласованном исходя из местных условий, за подписью руководителя и печатью на первом и втором экземплярах и указанием даты заключения.

В случае образования переплаты в соответствующий уровень бюджета в результате погашения задолженности любыми формами зачетов заключение на сумму переплат оформляется по форме N21.

Возврат средств налогоплательщику в случае переплаты при проведении всех форм зачетов денежными средствами категорически запрещается. Зачет переплаты в безденежной форме в пределах одного бюджета производится на основании уведомления, выписанного налоговой инспекцией финоргану и казначейству.

5. Порядок регулирования налогов и платежей на счетах федерального казначейства и финансовых органов:

5.1. Возврат ошибочно или излишне зачисленных сумм регулирующих налогов в бюджеты территорий производится органами федерального казначейства путем переброски выявленных сумм с доли территориального бюджета на балансовом счете 090, а при недостаточности на данном счете средств - путем уменьшения причитающейся суммы территориальным бюджетам при регулировке.

5.2. Финансовые органы производят возврат на счета органов казначейства федеральных налогов, ошибочно зачисленных на доходные счета местных бюджетов, на следующий день после получения выписки об их зачислении учреждениями банков.

5.3. Органы федерального казначейства производят возврат на счетах местных бюджетов N 13 0-13 4 территориальных налогов и платежей, ошибочно зачисленных на доходные счета 100 " Доходы федерального бюджета" и 090 " Налоги, распределяемые по уровням бюджетов" на следующий день после получения выписки банка.

Налоговые органы представляют в органы федерального казначейства и финансовые органы, сводные отчеты по формам, утвержденным Приказом Госналогслужбы России от 20 декабря 1996 г. NBA-3-28/114, для совместного принятия мер по достоверности отчетов УФК и ГНИ и прогнозной оценке по доходам.

С ростом числа налогоплательщиков постоянно увеличивается нагрузка налоговых инспекторов. В связи с этим возникает ряд проблем налогового контроля и учета. Нередки случаи, когда налогоплательщики представляют в налоговые органы, искаженные данные, занижают налогооблагаемые доходы, применяют все более изощренные методы сокрытия объектов налогообложения. По этим причинам в государственную казну не поступают значительные суммы, подлежащие уплате. Кроме того, сокрытие доходов не только ослабляет бюджет, но и создает финансовую опору для роста финансовой преступности.

Для выявления, предупреждения и пресечения налоговых преступлений и правонарушений, коррупции в налоговых органах, обеспечения безопасности деятельности государственных налоговых инспекций 24 июня 1993 г. был принят Закон РФ "О федеральных органах налоговой полиции".

В ходе взаимодействия налоговые инспекции и органы налоговой полиции обмениваются информацией, представляющей взаимный интерес, в том числе, по формам и методам уклонения налогоплательщиков от налогообложения, фактам коррупции и другим правонарушениям, а также аналитической информацией по результатам проверок и методическими рекомендациями по общим проблемам деятельности. Налоговая полиция сообщает о вскрытых оперативно- розыскным путем фактах уклонения отдельных налогоплательщиков от уплаты налогов и других обязательных платежей. Эти материалы должны содержать конкретные данные о физических лицах, реквизиты юридических лиц, сведения о способах нарушения ими налогового законодательства, предположительном объеме укрываемых доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения, круге причастных лиц. Кроме того, они информируют соответствующие налоговые инспекции о представленных отсрочках и рассрочках уплаты штрафов конкретным нарушителем налогового законодательства.

Большие возможности заложены во взаимодействии компьютерных систем рассматриваемых ведомств, разработке поисковых программ выявления признаков уклонения от уплаты налогов. Стороны оказывают содействие друг другу в создании собственных информационных систем, в реализации проекта объединенной компьютерной системы органов Госналогслужбы и налоговой полиции. Налоговые органы взаимодействуют: с налоговой полицией; финансовыми и таможенными органами; органами внутренних дел; банками; комитетами (по управлению государственным имуществом, антимонопольной политике, статистике, политике цен); транспортными и иными инспекциями; фондами (пенсионным, социального страхования, занятости населения, обязательного медицинского страхования) и другими государственными органами, а также со средствами массовой информации. Конкретные направления, порядок и формы сотрудничества с каждым из них определяются исходя из задач и компетенции того или иного органа.

### 1.3 Оперативно - бухгалтерский учет налогов, сборов, пошлин и других налоговых платежей.

Решение задач, стоящих перед налоговой службой, вряд ли осуществимо без системного внедрения компьютерных технологий в повседневную работу. Только с помощью электронных машин можно наладить четкий и повсеместный контроль за соблюдением налогового законодательства, ввести реальный учет вносимых платежей и сборов.

По мере оснащения государственных налоговых инспекций средствами вычислительной техники учет, контроль и составление отчетности о поступлении налогов и других платежей в бюджет автоматизируются. В рамках автоматизированной информационной системы налоговой службы создаются автоматизированные рабочие места работников по учету налогов государственной налоговой службы, которые обеспечивают оперативный учет поступления налогов и других платежей в бюджет, ведение лицевых счетов плательщиков, снабжение справочной информацией по всем предприятиям и организациям - плательщиков, находящихся на территории региона, и составление отчетности.

Налоговые органы ведут учет всех категорий налогоплательщиков, который осуществляется в соответствии с положениями статей 83-86 части I Налогового кодекса от 31 июля 1998 года N146 ФЗ (НК).

Постановке на учет в налоговых инспекциях подлежат налогоплательщики, определенные статьями 11, 19 части I НК (организации, филиалы и иные обособленные подразделения организации, представительства организаций, налоговые агенты, а также физические лица).

По каждому налогоплательщику учет ведется по налогам и другим обязательным платежам, в соответствии с "Классификацией доходов бюджетов Российской Федерации", введенной в действие в налоговых органах Приказом Госналогслужбы России от 19. 11. 98 г. N ГБ-3-09/303. При этом карточки лицевых счетов по соответствующим налогам открываются по каждому месту учета налогоплательщика, т. е. по месту нахождения организации, по месту нахождения ее филиала или представительства, по месту жительства физического лица, по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Все записи в книгах, журналах, реестрах и карточках лицевого счета производятся чернилами или пастой шариковой ручки в хронологическом порядке и на основании первичных документов, обеспечивающих достоверность этих записей. Записи должны вестись аккуратно, помарки и подчистки записей не допускаются. Книги по учету поступлений и возвратов, а также книги лицевых счетов налогоплательщиков, книги сводных итогов по учету налоговых платежей, книги по учету бланков строгой отчетности должны быть пронумерованы, прошнурованы, подписаны руководителем государственной налоговой инспекции и скреплены печатью.

Исправление ошибок производиться путем записи "сторно". Запись "сторно" производится в том месяце календарного года, в котором обнаружена ошибка с указанием причин исправлений. Одновременно на полях против соответствующей строки делается пометка "исправлено" за подписью лица, производившего исправление с указанием даты исправления. В случае переноса данных на другой налог (платеж) или в другой лицевой счет, указывается, куда перенесены данные и делается отметка о дате проведения операции.

Порядок начисления пеней на несвоевременно внесенные платежи в бюджет определяется частью I Налогового кодекса Российской Федерации. Размер пени за каждый день просрочки налогов, сборов и платежей, контроль за взиманием которых осуществляют налоговые органы установлен статьей 75 части I НК.

Работниками отделов по учету налогов и других обязательных платежей (отделы по учету и отчетности) ведутся реестры, книги и журналы учета, карточки лицевых счетов плательщиков и составляется отчетность, утверждаемая приказом Госналогслужбы России на каждый отчетный год в установленном порядке.

Работник отдела по учету и отчетности отвечает за правильность ведения учета и составления отчетности, осуществляет контроль за обоснованностью возвратов (или зачетов) средств из бюджета, а также несет ответственность за сохранность первичных документов. Карточки лицевых счетов предоставляются только правоохранительным органам и органам налоговой полиции по официальному запросу в связи с возбуждением уголовного дела или проведением проверки в порядке статьи 109 У ПК РФ. Карточки лицевого счета предоставляются так же в ходе проверок налоговых органов вышестоящими или контролирующими органами в период осуществления проверки.

Финансовым органам, органам исполнительной власти, кредитным организациям, органам федерального казначейства в порядке, определяемом законодательством или соглашением между Госналогслужбой России и указанными органами и учреждениями для осуществления функций, возложенных на них законодательством, предоставляется сальдо расчетов с бюджетами налогоплательщика (сальдо недоимки и переплат, в том числе в не денежной форме). Вся остальная информация о налогах представляется налоговыми органами

внешним пользователям в рамках заключенных соглашений и приказов по взаимодействию и обмену информацией.

Принципы учета начисленных и поступивших сумм налогов и других платежей, а также исправление выявленных ошибок, изложенные далее, сохраняют свое значение в полном объеме в условиях автоматизированного учета доходов.

При ведении карточек лицевых счетов налогоплательщиков в автоматизированном режиме на 1 января каждого года делается копия всей информационной базы данных за год на машинные носители и хранится в течение шести лет. Карточки лицевых счетов всех налогоплательщиков за год распечатываются и хранятся в течение пяти лет. По окончании указанного срока хранения эти материалы сдаются в архив налоговой инспекции, где по истечении одного года уничтожаются. В течение года делаются резервные копии информационной базы данных на каждое первое число месяца на машинные носители и хранятся в течение текущего года. В конце рабочего дня, после разноски в лицевые счета начисленных и поступивших сумм платежей делается резервная копия информационной базы данных за день на магнитные носители и хранится в течение двух дней.

### а) Порядок открытия карточек лицевого счета по организациям и приравненным к ним категориям налогоплательщиков.

Отделы учета и отчетности открывают карточки лицевых счетов по вновь образованной, а также переданной из другой налоговой инспекции организации, ее филиалу, представительству, налоговому агенту только после уведомления о включении его отделом информационных ресурсов в журнал регистрации по учету плательщиков и присвоения ему идентификационного номера (ИНН).

На основании учредительных документов отделы налогообложения, совместно с юридической службой Госналогинспекции определяют перечень налогов обязательных к уплате каждым конкретным налогоплательщиком, а также перечень льгот, предоставленных налогоплательщику на определенный период (указывается код льготы в соответствии с "Ведомственным классификатором налоговых льгот", Приказ ГНС от 23.03.98 г. N АП-3-14/53) и представляют указанную информацию в отдел организации учета налогоплательщиков для включения в базу данных информационных ресурсов по учету налогоплательщиков и в отдел учета и отчетности для открытия карточек лицевых счетов. В случае поступления платежей от организаций, не состоящих на налоговом учете в данной налоговой инспекции, карточки лицевых счетов не открываются, информация по ним заносится в Ведомость невыясненных документов до установления всех реквизитов налогоплательщика или ввода информации в базу данных информационных ресурсов по учету налогоплательщиков в данной налоговой инспекции. До выяснения всех необходимых реквизитов, указанные платежи относятся к невыясненным поступлениям.

Карточки лицевых счетов открываются на каждый год: по действующим организациям с начала года, по вновь образованным или переданным из другой налоговой инспекции - с момента их постановки на учет в данной налоговой инспекции.

### б) Документы, на основании которых отражаются суммы начислений по организациям и приравненным к ним категориям налогоплательщиков. Учет начисленных сумм платежей.

Исчисление сумм налогов и других обязательных платежей производится самими налогоплательщиками - организациями или органами, выдающими разрешительные документы на право осуществления определенных видов деятельности в порядке и сроки, установленные соответствующими законами Российской Федерации и инструкциями по применению этих законов, утвержденных Госналогслужбой России по согласованию с Минфином России.

Налогоплательщик обязан вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, необходимый для исчисления и уплаты налогов и представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке справки об авансовых платежах, налоговые расчеты и декларации. Поскольку в соответствии с положениями Налогового кодекса уплата соответствующих налогов производится по каждому месту учета, т.е. месту нахождения организации, месту нахождения ее филиала или представительства, месту нахождения имущества, подлежащего налогообложению, налоговые расчеты должны представляться по каждому месту учета. Налогоплательщик обязан указывать свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе.

Учет начисленных к уплате сумм в лицевых счетах плательщика осуществляется на основании следующих документов:

- справки об авансовых взносах по налогу на прибыль;

- уточненные справки об авансовых взносах по налогу на прибыль;

- налоговые декларации (расчеты) (приложение!) налогоплательщиков о платежах в бюджет, представляемые в установленные законодательством сроки;

- дубликат патента на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности субъектом малого предпринимательства;

- расчет единого налога с совокупного дохода (валовой выручки) субъекта малого предпринимательства, и расчет по единому налогу с вмененного дохода;

- уточненные декларации (расчеты);

- решения по актам выездных проверок;

- решения по результатам камеральных проверок;

- постановления по делам об административных правонарушениях;

Начисленные к уплате суммы налогов и других платежей отражаются в лицевых счетах плательщиков на основании выше перечисленных документов. На всех документах о начислении платежей указывается дата произведенной записи и ставится подпись лица, производившего эти записи.

Реквизиты на документах, заполняемые налогоплательщиком:

- наименование, идентификационный номер налогоплательщика, реквизиты кредитной организации и расчетный счет налогоплательщика;

- дата составления расчета;

- подписи руководителя и главного бухгалтера организации;

- оттиск печати организации;

Реквизиты, заполняемые налоговым инспектором:

- дата получения расчета налоговой инспекцией;

- отметка инспектора отраслевого отдела о суммах исчисленных к уплате, доплате, уменьшению, с указанием установленного срока уплаты, о суммах исчисленных к возмещению - с указанием бюджета, срока и пункта нормативно- правого акта, на основании которого производится возмещение;

- дата проведения камеральной проверки, представленных расчетов. В решениях по результатам камеральных проверок и решениях о применении к налогоплательщику штрафных санкций за несвоевременное представление налоговых расчетов, реквизиты заполняемые инспектором камеральных проверок:

- дата утверждения решения;

- отметка инспектора отдела камеральных проверок о доначисленных (уменьшенных) суммах платежей с указанием срока уплаты.

Если проводку в лицевые счета начисленных сумм осуществляют отделы камеральных (на основании представленных расчетов) или выездных проверок (на основании актов проверок), руководители госнологинспекций устанавливают приказом по ГНИ ответственность указанных функциональных отделов за своевременность и полноту проведенных начислений. В данном приказе должны быть регламентированы сроки проведения начисленных сумм по отчетам, декларациям, справкам, расчетам к доплате (уменьшению), а также по актам выездных или результатам камеральных проверок, поскольку при несвоевременной проводке в лицевые счета начисленных сумм возникают необоснованные переплата или недоимка, и искажается сальдо расчетов с бюджетом налогоплательщика.

При наличии сети автоматизированной связи между отделами, начисленные и доначисленные суммы налогов (платежей) из функционального отдела передаются в отдел учета и отчетности по сети с выводом на печать.

После разноски начислений по лицевым счетам на налоговом расчете делается отметка, что начисление произведено.

Суммы налогов и платежей, начисленных " к уменьшению" или " к доплате " по текущему и за предыдущие годы на основании уточненных расчетов, представленных самим налогоплательщиком проводятся в лицевых счетах не позднее следующего рабочего дня после получения соответствующего документа.

При этом дата записи должна в обязательном порядке соответствовать дате фактического ввода уточненного расчета в лицевой счет налогоплательщика, датой документа считается дата представления уточненного расчета в госналогинспекцию. "Срок уплаты" в лицевом счете по уточненным расчетам "к уменьшению" или "к доплате" проводится датой установленного срока уплаты за соответствующие периоды, по которым вносятся исправления (срок уплаты, установленный для первоначального расчета).

При подсчете общей суммы начисленных к уплате налогов, пеней и налоговых санкций по текущему году, указанные перерасчеты включаются в начисления текущего года. Начисление (сложение) пеней на доначисленную (уменьшенную) сумму производится со следующего за установленным законодательством дня уплаты налога или сбора за соответствующий период (срок уплаты, для первоначального расчета).

Сальдо расчетов с бюджетом по состоянию на 1.01 текущего года изменению не подлежит, а начисленные к уменьшению или к доплате суммы за предыдущие годы, в том числе и по пеням, которые подлежат пересчету по измененным расчетам, проводятся в лицевом счете по дате представления уточненных расчетов в налоговый орган.

В решениях налоговых органов по актам выездных проверок, передаваемых в отдел учета и отчетности для проведения начислений в лицевые счета налогоплательщика, функциональным отделом должны быть указаны доначисленные (уменьшенные) суммы налогов, пеней, налоговые санкции и срок уплаты доначисленных (уменьшенных) сумм. Записи о доначислении (уменьшении) платежей по актам выездных проверок и результатам камеральных проверок производятся не позднее трех рабочих дней с момента их поступления в отделы учета и отчетности. После разноски в лицевые счета доначисленных (уменьшенных) сумм на решении делается отметка о проведенной операции и решения возвращаются в отделы камеральных и документальных проверок.

### в) Документы, на основании которых в лицевых счетах организаций отражаются уплаченные и зачисленные в бюджет суммы.

Документы об уплате зачете или возврате платежей, предоставляемые кредитными организациями, органами федерального казначейства, финансовыми органами и налогоплательщиками (приложение2):

- дополнительное платежное поручение, представленное налогоплательщиком в налоговый орган с отметкой кредитной организации о дате списания средств с расчетного счета налогоплательщика и выписка лицевого счета из банка;

- копии платежных поручений налогоплательщика на перечисление средств в бюджет, полученные из органов федерального казначейства и финансовых органов с отметкой кредитной организации об исполнении платежного поручения налогоплательщика;

- копии квитанций банков об уплате, если налоговые платежи осуществляются наличными денежными средствами через их отделения;

- копии инкассовых распоряжений, выставленных налоговыми органами;

- полноформатные электронные документы, имеющие юридическую силу в случае, если в регионе применяется система электронных платежей;

- мемориальные ордера о частичной уплате;

- почтовые извещения;

-объявление (ордер) об изъятии наличных денежных средств с указанием в реквизите " назначение взноса" наименование налога, срока уплаты, даты и номера об изъятии наличных денег налоговым инспектором;

- исполненные заключения по форме N21 о зачете или возврате платежей;

- документы, подтверждающие проведение различных видов зачетов по федеральному бюджету, доведенные Госналогслужбой России или Минфином России;

- документы о взаимозачетах по бюджету субъекта Российской Федерации;

- уведомления о проведенных зачетах (перерасчетах). У индивидуальных предпринимателей, имеющих идентификационный номер, отражение зачисленных в бюджеты сумм платежей также производится на основании вышеназванных документов.

### г) Учет платежей, поступивших на соответствующие счета по учету доходов бюджета.

Записи о поступлении платежей в карточках лицевых счетов должны проводиться отделами учета и отчетности не позднее трех рабочих дней с момента получения платежных документов. Проводка в лицевые счета поступивших в бюджет (внебюджетные фонды) сумм производится только после проверки полученных из кредитных организаций, органов федерального казначейства и финансовых органов выписок сводных реестров и приложенных к ним платежных документов. На всех платежных документах после проводки в лицевые счета делается отметка об исполнении.

Работник отдела учета и отчетности должен проверить правильность зачисления налогов и отнесения выплат на соответствующие подразделы Классификации доходов бюджетов Российской Федерации и соответствие указанных статей и подстатей классификации, на которые следует перечислить названный в платежном документе налог (платеж).

При ошибочном указании подраздела, статьи и подстатьи, либо в случае ошибочного зачисления по другому бюджету, налоговые органы на следующий день после выявления ошибки, направляют органам федерального казначейства или финансовым органам письменное уведомление (вместе с платежными документами) о необходимости сторнирования указанных сумм через кредитные организации и зачисления их по назначению, т. е. для осуществления исправительных проводок.

Суммы, поступившие от налогоплательщика по правильно оформленным платежным документам, разносятся в лицевые счета строго в соответствии с назначением платежа, указанным в платежном документе или инкассовом распоряжении.

Для учета поступлений платежей в неденежной форме, указанные платежи классифицируются по видам оплаты: зачет, соглашение, вексель, натуроплата т. д. и фиксируются дополнительно в отдельной отчетности. Ведение учета неденежных форм оплаты необходимо для правильного начисления пеней по соответствующим бюджетам.

### д) Порядок ведения карточек лицевых счетов по организациям и приравненным к ним категориям налогоплательщиков.

Карточки лицевых счетов открываются по каждому налогу и платежу, уплачиваемому организацией, ее филиалом, представительством, налоговым агентом по уплате налогов.

По каждому налогу открываются отдельные карточки лицевых счетов по консолидированному бюджету, а также по федеральному, областному, городскому и районному бюджетам. (Приложение З)

Поскольку обязанность налогоплательщика считается исполненной начиная с даты списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, проводка в карточки лицевого счета списанных с расчетного счета налогоплательщика и зачисленных в бюджеты средств осуществляется в следующем порядке.

На основании дополнительного платежного поручения, представленного в налоговые органы налогоплательщиком, в котором кредитной организацией проставлена отметка о дате списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика и копии выписки лицевого счета, списанные суммы проводятся в лицевой счет по консолидированному бюджету по дате списания средств с расчетного счета. По уровням бюджетов поступившие суммы платежей проводятся после распределения их территориальными органами федерального казначейства. При этом в карточках лицевых счетов по уровням бюджетов проставляются две даты:

- дата списания средств с расчетного счета налогоплательщика;

- дата зачисления средств на счета по учету доходов бюджета, внебюджетного фонда.

Для исчисления пеней и расчета неисполненной обязанности по уплате налогов налогоплательщиком датой уплаты считается дата списания средств с расчетного счета налогоплательщика. После зачисления средств в соответствующий бюджет, внебюджетный фонд производится сложение пеней, исчисленных в карточках лицевых счетов по уровням бюджетов за период с даты списания с расчетного счета налогоплательщика по дату зачисления на соответствующий бюджетный счет.

Формы налоговой отчетности о поступлении платежей в бюджеты, внебюджетные фонды формируются по дате зачисления средств на соответствующие бюджетные счета.

Записи в карточках лицевых счетов организаций производятся на основании документов, перечисленных в пункте б) и в) раздела 1.3 главы 2.

Суммы налогов и платежей, начисленных "к уменьшению (возмещению из бюджета)" проводятся в лицевых счетах налогоплательщиков не позднее следующего дня после получения соответствующего документа (расчета по налогу, решения начальника налогового органа по акту проверки плательщика и др.).

Сальдо неисполненной обязанности по уплате налогов и иных платежей определяется как разница между начисленными к уплате суммами налогов (платежей) и суммами списанных с расчетных счетов налогоплательщика денежных средств. К исполненной обязанности по уплате налогов (платежей) относятся также все неденежные формы оплаты (зачеты, векселя, соглашения, натуроплата и т. д.)

При обращении налогоплательщиков за справками о состоянии расчетов с бюджетом, указанные справки составляются на основании данных карточек лицевых счетов по сальдо неисполненной обязанности налогоплательщика по уплате налогов и сборов (приложение4). При необходимости сальдо неисполненной обязанности может быть распределено по уровням бюджетов, исходя из пропорций сложившейся недоимки по уровням бюджетов.

Справка о сальдо расчетов выдается на основании письменного заявления налогоплательщика, подписанного руководителем и главным бухгалтером, с обязательным указанием основания ее выдачи (в какое министерство, ведомство, учреждение, организацию и для каких целей представляется). Справка составляется в двух экземплярах, один из которых остается в налоговых органах и регистрируется в журнале учета выданных справок.

С 1.01.99 г. сумма пеней, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из сумм недоимки, количества дней просрочки и ставок рефинансирования ЦБ России, действующих в соответствующие периоды, но не более 0,1 % в день. Начиная с 12.11.98 г. датой уплаты налога (сбора) при исчислении пеней считается дата списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика. В случае представления расчетов к доплате или уменьшению за периоды, предшествующие 1.01.99 г., перерасчет пеней производится по тем же ставкам, по которым производилось их начисление.

Если расчеты по начислениям в лицевые счета проводят отделы камеральных проверок, суммы начисленных, доначисленных (в том числе к уменьшению, возмещению) платежей, как за текущий месяц, так и за предыдущие периоды записываются в лицевой счет не позднее следующего дня после получения соответствующего документа (налогового расчета, декларации, расчета налога от фактической прибыли, расчета единого налога с совокупного дохода, уточненных расчетов по любому налогу, решений по актам проверки и др.) Запись доначислений или уменьшении платежей по актам проверки отчетов предприятий производится отдельными строками от записи сумм, начисленных за отчетный месяц. После записи каждой операции по начислению к уплате, уменьшению, доплате, возмещению, списания денежных средств с расчетного счета или зачисления в бюджет выводится сальдо расчетов.

По состоянию на 1-е число, следующего за отчетным для формирования налоговой отчетности производится начисление пеней в карточках лицевых счетов налогоплательщиков за отчетный месяц, и подводятся итоги за истекший месяц. (Приложение5). После подведения итогов в карточках лицевых счетов производится проверка правильности выведения итогов.

В случае если действующим законодательством предусмотрена ежедневная, подекадная, помесячная уплата или установлены другие конкретные сроки уплаты до представления налоговых расчетов (по платежам налога на добавленную стоимость, платежам за право пользования недрами, платежам по акцизам и т. д., кроме авансовых платежей по налогу на прибыль и платы за патент) начисление пеней за несвоевременность уплаты по указанным платежам производится только после проводки в лицевые счета начисленных к уплате сумм, со следующего дня за установленным сроком уплаты, проставленного инспектором отраслевого отдела на налоговом расчете, а также по результатам документальных проверок.

Записи о начислении, уменьшении, а также о поступлении в бюджет сумм налогов (сборов), налоговых санкций и пеней в лицевые счета налогоплательщиков проводятся строго по назначению платежа, указанного в платежном документе.

### е) Учет зачетов и возвратов.

Сумма платежей, поступившая в размерах, превышающих начисленные к уплате суммы, считается переплатой.

Не считаются переплатой:

- суммы, внесенные налогоплательщиками в счет платежей, в соответствии с налоговым законодательством, уплата которых производится авансовыми перечислениями или в виде платы за патент до представления окончательного расчета по данному виду налога, а также предварительная оплата, которая осуществляется ежедневно, подекадно или ежемесячно до представления налогового расчета (декларации) за истекший налоговый период;

Налоговые органы вправе без заявления организации засчитать переплату по налогу в счет погашения задолженности по уплате пеней, по этому же налогу независимо от того за какой период они начислены, с обязательным уведомлением плательщика о проведенной операции. Зачет переплаты по одному налогу в счет погашения задолженности по другим платежам этого налогоплательщика самостоятельно производится налоговыми органами в пределах того бюджетного счета, по которому она возникла.

- суммы излишне уплаченных пеней, налоговых санкций (штрафов) сверх начисленных сумм по организациям незамедлительно засчитываются в уплату основного платежа с соответствующими записями в лицевом счете. Налоговые органы в двухнедельный срок с даты проведения указанной операции уведомляют налогоплательщика о проведенном перерасчете.

В ряде случаев, заявляя об излишне уплаченных суммах, плательщик ходатайствует не только о возврате (зачете) сумм налога, но и о возврате сумм пени, начисленной на ошибочно завышенную сумму налога.

Пример: В 3 квартале 1996 г. предприятие при отражении хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета допустило техническую ошибку при корреспонденции бухгалтерских проводок, которая повлекла за собой завышение налогооблагаемой прибыли, в результате чего было произведено неправильное начисление налога на прибыль и начислены пени за несвоевременную уплату налога. В 1996 г. предприятием были выявлены и отражены на счетах бухгалтерского учета исправительные проводки, которые доведены до сведения налоговой инспекции в бухгалтерской отчетности, представленной за 1996 г.

Начисленные и неуплаченные пени в этой ситуации не подлежат взысканию налоговыми органами. ( ж-л "Институт налогоплательщика" N2 1998 г. В.В. Ермаков - главный юрисконсульт ГНИ по г. Москве статья "Проведение зачетов и возвратов по суммам налогов и пеням, неправомерно начисленным и уплаченным налогоплательщиками").

Пример: Предприятие представило расчет по налогу на прибыль 20 апреля и в этот же день перечислило в бюджет по расчету 300 млн. руб. Налоговая инспекция 28 апреля проверила расчет предприятия за 1 квартал и установила, что платежи в бюджет подлежат перечислению в сумме 400 млн. руб. Извещение на доплату 100 млн. руб. направлено предприятию 29 апреля. Пеня на сумму доплаты 100 млн. руб. начислялась с 24 апреля. 29 апреля предприятием частично была погашена задолженность перед бюджетом. 30 апреля предприятие представило расчет, в котором были заявлены необлагаемые обороты за 1 квартал. Соответствующий расчет с заявленной льготой был принят налоговой инспекцией. Суммы обязательных платежей были скорректированы и установлено, что в бюджет необходимо было перечислить за 1 квартал 250 млн. руб.

Таким образом, 50 млн. руб. налога подлежат зачету. Соответствующая переплата по лицевому счету плательщика по одному виду платежа при необходимости засчитывается налоговой инспекцией в платежи по другим доходам. В результате фактического отсутствия недоимки и уменьшения налоговых платежей начисленная пеня отменяется, а взысканная пеня подлежит зачету или возврату в порядке, установленном для зачета или возврата переплат.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известном налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта.

Зачет переплаты, числящейся в карточке лицевого счета по одному налогу, в счет погашения недоимки по другим налогам оформляется налоговыми органами на основании письменного заявления налогоплательщика. Налоговые органы могут самостоятельно произвести зачет переплаты по одному налогу в счет погашения недоимки по другим налогам, если эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма. Операция производится в пределах счета по учету доходов бюджета или внебюджетного фонда, на который зачислены излишне уплаченные (взысканные) платежи. Для осуществления указанной операции через органы федерального казначейства и финансовые органы субъектов Российской Федерации налоговые органы оформляют заключение по форме 21 и направляют их на исполнение в указанные органы. О проведенной операции налоговые органы в обязательном порядке уведомляют налогоплательщика.

Если налогоплательщик в заявлении предъявляет требование о возврате излишне уплаченных сумм, то заключение по форме N 21 оформляется только после соответствующей проверки состояния расчетов с бюджетами по всем налогам и платежам, включая пени и налоговые санкции.

Заключение по форме 21 на зачет или возврат (приложение б) оформляется для представления в соответствующие финансовые органы в десятидневный срок с даты подачи заявления налогоплательщиком на зачет или возврат излишне уплаченных сумм при условии, что налоговые расчеты (декларации) были предварительно камерально, а при необходимости, документально проверены. Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится в валюте Российской Федерации.

Излишне уплаченные суммы по подоходному налогу, удерживаемому организациями, возвращаются налогоплательщику только после документальной проверки. Заявление налогоплательщика на зачет или возврат платежей из бюджета (приложение б) должно содержать следующие реквизиты:

- по организациям - наименование заявителя, его идентификационный номер, адрес, наименование платежа (с указанием соответствующей подгруппы, статьи, подстатьи бюджетной классификации доходов), по которому образовалась переплата, сумму, подлежащую возврату или зачету, реквизиты банка и номер расчетного счета, с которого произведено списание, для перечисления на него сумм подлежащих возврату, а при его закрытии - другой действующий расчетный счет и реквизиты банка, оттиск печати.

В отдельных случаях налоговые органы могут потребовать от налогоплательщика указать в заявлении номера платежных поручений и сумму перечисленных по ним платежей за текущий год.

Заявление налогоплательщика о зачете переплаты в счет погашения задолженности по другим налогам после регистрации в канцелярии налоговых органов поступает в отдел учета и отчетности.

Работник отдела учета и отчетности обязан проверить соответствие указанных в заявлении сумм с данными карточки лицевого счета (с учетом начисленных и фактически уплаченных сумм пеней и налоговых санкций), записать в заявлении плательщика имеющееся сальдо налога, пеней и налоговых санкций на день регистрации заявления, а в режиме автоматизации распечатать фактическое сальдо платежей на обороте заявления плательщика и не позднее третьего дня с даты поступления заявления налогоплательщика в отдел учета и отчетности передать в отдел камеральных проверок для подтверждения правильности начисленных к уплате или возмещению сумм и принятия совместного решения по возврату или зачету имеющихся переплат.

Инспектор отдела камеральных проверок сверяет соответствие ранее начисленных сумм налогов в карточках лицевых счетов с имеющимися в делах плательщика расчетами и при наличии расхождений уведомляет налогоплательщика о необходимости проведения сверки расчетов (в связи с расхождениями с данными налоговой инспекции). Налогоплательщик обязан представить в налоговую инспекцию все необходимые документы для подтверждения сумм, указанных в заявлении. После сверки расчетов производятся необходимые исправления начисленных к уплате сумм в лицевом счете налогоплательщика, либо налогоплательщиком в заявлении исправляются суммы, предъявленные к зачету.

Расчеты налогоплательщика к возмещению или к уменьшению ранее начисленных сумм перед рассмотрением вопроса о возврате или зачете в обязательном порядке проверяются отделами камеральных проверок и только после их заключения в десятидневный срок оформляется заключения по форме N 21 на зачет или возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм налога.

После резолюции отдела камеральных проверок заявление налогоплательщика возвращается в отдел учета и отчетности, где выписывается заключение по форме N 21 о возврате или зачете возникшей переплаты в счет уплаты по другому налогу (платежу) в 5 (4) экземплярах, и передается руководителю налоговой инспекции для утверждения. Первый экземпляр заключения скрепляется гербовой печатью налогового органа, после чего заполняются реестры заключений формы N 21 в двух экземплярах. Один экземпляр реестра вместе с комплектом заключений передается территориальному органу федерального казначейства или финансовому органу для исполнения, второй, с отметкой принявшего документы органа, хранится в отделах учета и отчетности. В заключениях по форме N 21 указывается общая сумма излишне уплаченного налога (платежа), подлежащая зачету или возврату.

При рассмотрении заявления на возврат переплаты, числящейся в карточке лицевого счета, по налогу (платежу), указанному в заявлении, работник отдела учета и отчетности обязан проверить наличие задолженности по всем налогам (платежам), пени, финансовым санкциям и штрафам в бюджеты всех уровней.

Недопустимы возвраты переплат:

- при наличии задолженности по налогам, пеням и налоговым санкциям по другим платежам в бюджеты всех уровней, контроль за взиманием которых осуществляют налоговые органы;

- при последующих корректировках авансовых платежей по налогу на прибыль в сторону увеличения;

- при необоснованном применении налоговых льгот, что в дальнейшем может повлечь за собой уменьшение суммы переплаты по лицевому счету против уже перечисленной на расчетный счет плательщика;

- в период проведения выездной (документальной) проверки налогоплательщика.

Наличие задолженности хотя бы по одному платежу (налог, пени, налоговые санкции) исключает возможность возврата в полном объеме, и рассматривается вопрос о зачете возникшей переплаты по одному налогу в счет уплаты по другим налогам и платежам. Работник по учету несет персональную ответственность за осуществление возвратов при наличии задолженности по другим налогам и платежам.

Заключение по форме N 21 оформляется налоговыми органами на всю сумму, подлежащую зачету или возврату, вне зависимости от размера ежедневных поступлений средств по налогу, по которому причитается возмещение. В случае если сумма излишне уплаченного налога, заявленная налогоплательщиком к возврату частично направляется на зачет недоимки по другим налогам, то оформляются отдельные заключения - на зачет и на возврат.

Если переплата образовалась путем проведения различных форм зачетов и других неденежных форм оплаты (натуроплата, векселя и т. д.), то сумма переплаты не подлежит возврату на расчетный счет плательщика, а засчитывается в счет текущих (предстоящих) платежей или, по заявлению плательщика, направляется в погашение задолженности по другим налогам в пределах того бюджетного счета, по которому она возникла (если иное не оговорено в соответствующих документах, регламентирующих проведение зачетов).

Один экземпляр заключений по форме N 21, исполненных органами федерального казначейства или финансовыми органами (на документе указанные органы проставляют дату исполнения) хранится в отделе учета и отчетности. При невозможности одновременного исполнения всей указанной в заключение суммы органы федерального заключения или финансовые органы проставляют в заключение несколько дат и, соответственно, - исполненных сумм. При этом в налоговые органы представляются ксерокопии заключений по форме 21 после каждого списания и копии платежных поручений финансовых органов. В налоговые органы возвращаются только полностью исполненные заключения по форме N 21. На бланках полностью исполненных заключений работником по учету делается отметка об исполнении. Исполненное полностью или частично заключение по форме 21 на возврат причитающихся из бюджета средств проводится в лицевом счете по дате исполнения органами федерального казначейства или финансовыми органами, при этом дата утверждения начальником налогового органа заключения по форме 21 на проведение зачета в налоговых органах считается датой списания с расчетного счета налогоплательщика, а дата исполнения (частичного исполнения) органами федерального казначейства и финансовыми органами - датой зачисления средств в бюджет.

Возврат (зачет) сумм переплат по счетам, держателями которых являются налоговые органы, производится самими налоговыми органами на основании утвержденных начальниками налоговых инспекций заключений по форме 21 по расчетным чекам или возвращаются на расчетный счет плательщика платежным поручением в течение 14 дней с даты подачи налогоплательщиком заявления в налоговый орган.

Возвраты переплат по платежам, по которым в налоговых органах не ведутся лицевые счета, осуществляются по месту фактического зачисления средств в бюджет на основании письменного разрешения соответствующих служб, уполномоченных осуществлять контролирующие функции за поступлением данных платежей в бюджеты.

По возвратам из бюджета и зачетам в отделе учета и отчетности ведутся отдельные дела (кроме того, с разделением для юридических и физических лиц), в которых хранятся заявления налогоплательщиков, распечатки сальдо расчетов с бюджетом (на дату выписки заключения) и один экземпляр исполненных заключений по форме N 21.

По ликвидируемому юридическому лицу возврат сумм переплат по налоговым платежам производится в процессе осуществления ликвидационной комиссией расчетов с кредиторами и дебиторами в установленные ликвидационной комиссией (ликвидатором) сроки его ликвидации. Вопросы о возвратах ликвидируемому юридическому лицу рассматриваются только после оформления акта сверки, подтверждающего отсутствии недоимки по всем налогам (сборам) включая задолженность по пеням, финансовым санкциям и штрафам.

При наличии задолженности по налоговым платежам (включая пени и штрафы), суммы причитающиеся ликвидируемой организации к возмещению в обязательном порядке должны быть, зачтены в погашение имеющейся задолженности и к возврату может быть, оформлена только сумма переплаты за минусом проведенных зачетов.

Предельный срок исков по возвратам и зачетам сумм излишне уплаченных налогов, сборов и платежей составляет 3 года.

Суммы платежей, излишне поступившие в результате неправильного их исчисления подлежат по решению соответствующего органа взыскания возврату, либо зачету в счет других причитающихся с плательщика сумм. если не истек трехгодичный срок со дня их поступления.

Согласно пункта 8 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации, заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Исходя из вышеизложенного, следует, что возврат (или зачет) излишне уплаченных сумм налога производится только в течение трех лет со дня уплаты указанных сумм.

Следует особо остановиться на вопросах, связанных с возмещением убытков, причиненных налогоплательщикам незаконными действиями налоговых органов. Ст. 13 Закона N 943-1 установлено, что суммы налогов и другие обязательные платежи, неправильно взысканные государственными налоговыми инспекциями, подлежат возврату, а убытки, причиненные налогоплательщику незаконными действиями государственных налоговых инспекций и их должностными лицами, возмещаются в порядке, установленном законом.

Организациями могут быть предъявлены требования о возмещении убытков, причиненных необоснованным взиманием доначисленных сумм налогов и финансовых санкций, по правилам, изложенным в ст. 15 и 16 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), и в тех случаях, когда разрешаемый судом спор вытекает из налоговых правоотношений. Гражданское законодательство может быть применено к указанным правоотношениям только при условии, что это предусмотрено законодательством.

Ответчиками в судах по таким искам в соответствии со ст. 125 ГК РФ, ст. 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и Законом N 943 - 1 являются государственные инспекции, которые приняли решение, признанное судом незаконным и поэтому недействительным.

В последние годы налогоплательщики все более активно используют свое право, предоставленное им ст. 16 Закона Российской Федерации от 27.12.91 N2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", предъявляя в судебные органы иски о возмещении убытков, причиненных налогоплательщикам вследствие ненадлежащего осуществления налоговыми органами и их должностными лицами возложенных на них обязанностей.

Так, в 1997 г. арбитражными судами рассмотрено 197 исков налогоплательщиков о возмещении убытков с налоговых органов (в 1,5 раза больше, чем в 1996 г.), из которых удовлетворен 51 иск с возмещением убытков в сумме 5,2 млрд. руб. с налоговых органов. Кроме того, налоговые органы добровольно возместили 11,4 млрд. руб. по 151 претензии налогоплательщиков о возмещении убытков.

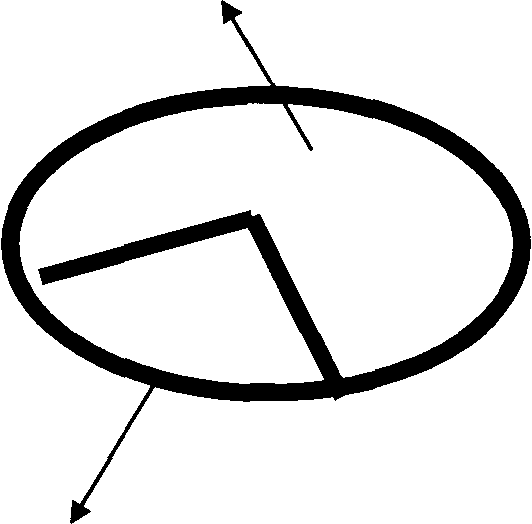
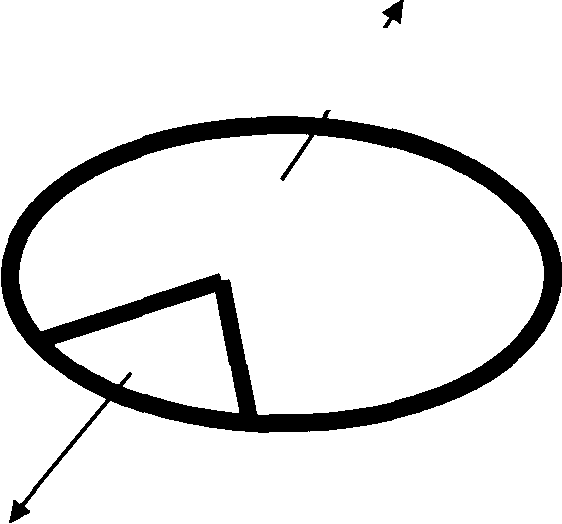
Динамику рассмотрения жалоб и исков налогоплательщиков к налоговым органам можно представить следующим образом:

Рисунок 1.

Возвращено налогоплательщикам средств в результате удовлетворения жалоб и исков налогоплательщиков в 1995-1997 гг. по Российской Федерации.

1995 1996

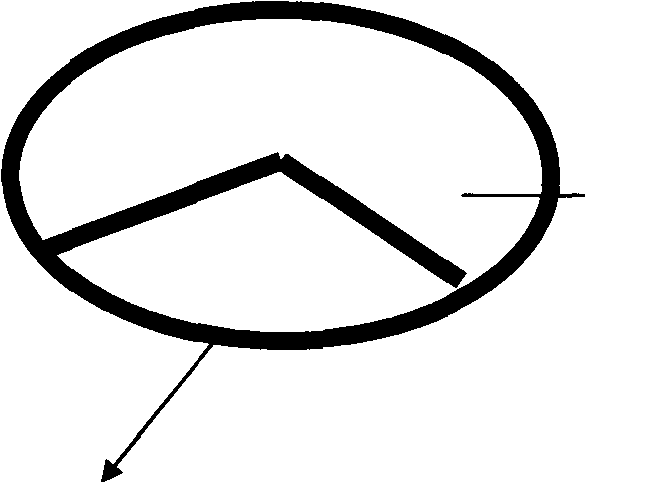
Оспорено 5,9 млрд. руб. Оспорено 13,5 млрд. руб.



Возвращено 0,8 млрд. руб.(14%) Возвращено 2,5 млрд. руб.(18%)

1997

(Оспорено 33,1млрд. руб.



Возвращено 4,8 млрд. руб.(15%)

### ж) Порядок бесспорного взыскания недоимки по платежам в бюджет.

В соответствии со статьей 46 Налогового кодекса в случае неуплаты или неполной уплаты налоговых платежей в установленный срок налоговыми органами производится принудительное взыскание недоимки по налогам и другим обязательным платежам (включая пени) по налогоплательщикам - организациям, сборщикам налогов или налоговым агентам путем обращения взыскания на денежные средства на счетах в банках или обращения взыскания на имущество.

Взыскание налоговых платежей производится путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, сборщика налогов или налогового агента, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика, сборщика налогов или налогового агента.

При отсутствии средств на счетах налогоплательщика налоговый орган по решению руководителя ( его заместителя ) обращает взыскание налога за счет имущества путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу- исполнителю (вступает в действие с 1.01.2000 года в соответствии с частью 1 НК ).

Перед выставлением инкассовых распоряжений на счета налогоплательщика, являющегося недоимщиком по уплате налоговых платежей, ему направляется Требование об уплате налогов. (Приложение7)

Отделы учета и отчетности ежемесячно представляют в отделы по принудительному взысканию недоимки список организаций недоимщиков, сборщиков налогов и налоговых агентов, имеющих задолженность перед бюджетами по налогам, пеням и налоговым санкциям - в разрезе налогов.

Отделы по принудительному взысканию недоимки готовят в двух экземплярах Требования об уплате налогов, один из которых вручается налогоплательщику - организации, сборщику налогов или налоговому агенту (заказным письмом, либо вручается лично под расписку). Вторые экземпляры Требований, направленных плательщикам с датой и отметкой инспектора по налогообложению о том, что начисленные суммы полностью проведены в карточку лицевого счета и проверены, хранятся в отделах по принудительному взысканию недоимки. На обратной стороне требования об уплате проставляется дата вручения его плательщику. В случае списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика (факт списания подтверждается дополнительным платежным поручением с отметкой банка о дате списания и выпиской из лицевого счета) при отсутствии средств на корреспондентском счете кредитной организации требование об уплате налогоплательщику не выставляется. В этом случае организуется выездная (документальная) проверка соответствующего банка. На основании результатов проверки требование о погашении задолженности выставляется в кредитную организацию.

Контроль за правильностью отражения сумм недоимки по налогам и задолженности по пеням и штрафам, указанным в Требованиях об уплате налогов отделами по принудительному взысканию недоимки осуществляют отделы учета и отчетности по корешкам Требований.

Требование по уплате налогов подлежит исполнению в установленные сроки за исключением случаев изменения требования, приостановления срока его исполнения либо отмены требования.

Изменения Требования доводятся до отделов учета и отчетности отраслевыми отделами служебной запиской.

В случае неисполнения Требования по уплате налогов в установленные сроки (или частичного исполнения) отделы учета и отчетности не позднее 10 дней после истечения срока исполнения Требования (срок исполнения, указанный на корешке Требования) на основании служебных записок отраслевого отдела выставляют инкассовые поручения (распоряжения) на расчетные счета налогоплательщика. В случае частичной уплаты налогоплательщиком задолженности к моменту выставления инкассового распоряжения суммы задолженности, подлежащие взысканию в бесспорном порядке, которые указываются в инкассовом распоряжении, должны быть уменьшены на сумму погашенной задолженности.

Инкассовые (распоряжения) о взыскании с расчетного счета налогоплательщика- организации, сборщика налогов или налогового агента просроченных платежей выставляются в кредитную организацию, обслуживающую налогоплательщика и регистрируются в журнале. В условиях автоматизированного учета допускается ведение журнала инкассовых распоряжений в автоматизированном режиме (виде).

Инкассовые поручения могут выставляться налоговыми органами:

- на все действующие расчетные счета плательщика одновременно в сумме, не превышающей совокупную задолженность, указанную в Требовании об уплате налогов;

- на один счет в полной сумме задолженности;

- на все действующие счета в полной сумме в порядке очередности с предварительным отзывом ранее выставленного инкассового распоряжения со счета, на котором отсутствуют денежные средства.

По получении из кредитных организаций инкассовых поручений (распоряжений), по которым произведено списание средств в бюджет, производятся соответствующие записи в лицевых счетах плательщиков, а также делается отметка о выполнении инкассового поручения в журнале. В случае отзыва из кредитной организации инкассового поручения в журнале указывается дата и номер письма об отзыве. На сдаваемых в кредитные организации распоряжениях должен быть проставлен порядковый номер по журналу регистрации.

Отзыв инкассовых распоряжений на полную сумму или частично производится при условии отсутствия или уменьшения задолженности в бюджет у данного налогоплательщика, предоставления ему отсрочки (рассрочки) или введения внешнего управления. Работник по учету готовит письмо в кредитную организацию об отзыве инкассовых распоряжений или уменьшении сумм, предъявленных к взысканию по ранее выставленным инкассовым распоряжениям за подписями руководителя налоговой инспекции и начальника отдела учета и отчетности, которое скрепляется гербовой печатью. (Приложение7).

Взыскание задолженности с валютных счетов налогоплательщика или налогового агента производится путем выставления инкассовых распоряжений на их валютные счета в уполномоченных банках в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях. При этом руководитель (заместитель) налогового органа одновременно с инкассовым поручением направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика или налогового агента. Связанные с указанной операцией расходы уполномоченного банка относятся на счет налогоплательщика или налогового агента.

При отсутствии средств на расчетных счетах организации, сборщика налогов или налогового агента производится взыскание налогов за счет иного имущества налогоплательщика (статья 47 НК).

По актам выездной проверки Требование об уплате налогов подготавливается соответствующим отраслевым отделом и вручается налогоплательщику одновременно с решением руководителя налогового органа (его заместителя) по акту проверки.

### з) Задолженность по налоговым платежам и начисление пени. Отсрочки и рассрочки по платежам в бюджет.

Обязанность по уплате налогов и других обязательных платежей считается исполненной налогоплательщиком начиная с даты списания денежных средств с расчетных счетов налогоплательщиков. Подтверждением факта уплаты являются дополнительное платежное поручение, представленное налогоплательщиком в налоговый орган с отметкой банка о дате списания средств с расчетного счета налогоплательщика и выписка лицевого счета. Неисполненная обязанность по уплате налогов и других обязательных платежей определяется как разница между начисленными к уплате суммами налога, пеней, процентов, налоговых санкций и суммами денежных средств, списанных с расчетных счетов налогоплательщика.

При этом днем уплаты считается:

- при уплате наличными деньгами - день внесения в соответствующие кассы;

- при переводе денег по почте или кредитное учреждение;

- при перечислении сумм платежа со счета плательщика - дата предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика независимо от времени зачисления указанных сумм на соответствующий бюджетный счет;

- при изъятии наличных денежных средств налоговым инспектором и сдаче их по объявлению в банк (кредитное учреждение) - дата составления акта об изъятии (в реквизите ордера "назначение взноса" должны быть указаны номер и дата акта изъятия налоговым инспектором наличных денежных средств предприятия - должника).

Задолженностью перед бюджетом и внебюджетными фондами считаются не поступившие на соответствующие бюджетные счета суммы налога, пеней, финансовых санкций и штрафов, которые определяются, исходя из начисленных и фактически поступивших сумм (зачисленные на счета соответствующие счета по учету доходов) по указанным платежам.

Задолженность по налоговым платежам перед бюджетом включает недоимку и платежи, уплата которых отсрочена (рассрочена) в соответствии с действующим законодательством. Недоимкой по налогам и другим обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды, по которым производятся начисления в карточках лицевого счета, считается сумма каждого из указанных платежей, не поступившая на соответствующие бюджетные счета в установленный законодательным актом срок.

К недоимке так же относятся:

- дополнительно начисленные и не поступившие в бюджет (внебюджетный фонд) суммы налогов и других обязательных платежей по истечении срока уплаты, выявленные по результатам проверок нарушений налогового законодательства, проведенных налоговыми органами, органами налоговой полиции и другими, имеющими на это право органами;

- суммы подоходного налога, исчисленные предприятиями, учреждениями, организациями и иными работодателями, и не перечисленные или не полностью перечисленные ими в бюджет при получении средств на оплату труда или перечислении по поручениям работников причитающихся им денежных средств со счетов указанных организаций в банке, либо при отсутствии счетов в кредитной организации или выплате средств на оплату труда из выручки от реализации продукции, за выполненные работы и услуги - на следующий день после выплаты этих доходов.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки платежа, начиная со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты налога или сбора.

Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в соответствующие периоды времени ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, за каждый календарный день просрочки платежа (включая день уплаты), начиная со дня, следующего за днем, уставленным для уплаты налога или следующего дня истечения срока отсрочки (рассрочки), но не более 0,1 % в день.

Исчисленные в соответствии с действовавшим в это время ставками рефинансирования ЦБ России пени, в случае последующего изменения ставки рефинансирования ЦБ России, пересчету не подлежат. Уплаченные пени, исчисленные за несвоевременное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налогов (сборов) относятся на тот же код классификации (та же подгруппа, статья, подстатья), что и налог, по которому они исчислены.

При нарушении банком срока исполнения поручения налогоплательщика или налогового агента, а также инкассового распоряжения с него взыскиваются пени в размере 1/150 действующей в этот период ставки рефинансирования ЦБ России, но не более 0,2 % за каждый день просрочки.

Факты задержки банком исполнения поручений налогоплательщиков, а также инкассовых распоряжений налоговых органов выявляются в ходе выездных проверок с оформлением соответствующего акта и решения налогового органа.

Пени взыскиваются с кредитных организаций в бесспорном порядке, путем выставления инкассовых распоряжений. Взыскание штрафов производится в установленном порядке для взыскания налоговых санкций с организаций.

Распределение между бюджетами исчисленной пени по регулирующим налогам, по которым осуществляется одним платежным поручением, производится в соответствии с пропорциями недоимки в различные уровни бюджетов, сложившимися к моменту уплаты причитающихся сумм.

По налогам и платежам, по которым перечисление в различные бюджеты осуществляются разными платежными поручениями, пени на недоимку по одному бюджету, поскольку при такой форме уплаты налогов (сборов, платежей) налогоплательщик может целенаправленно гасить недоимку по тому бюджету, по которому она возникла.

Пени по одному налогу исчисляются без учета переплат по другому налогу, поскольку в обязанности налогоплательщика входит ведение учета объектов налогообложения, представление налоговых деклараций по соответствующим налогам и своевременная уплата причитающихся сумм по всем налогам (платежам, сборам).

Исчисление пеней с учетом сальдированного результата расчетов с бюджетом производится только по регулирующим налогам, по которым перечисление средств в бюджет осуществляется одним платежным поручением с зачислением указанных сумм на балансовый счет 40101 и только при условии, что уплата произведена в денежной форме. Если по одному из бюджетов возникла переплата, образовавшаяся в результате не денежной формы оплаты, то сумма переплаты в не денежной форме исключается из сальдо неисполненной обязанности по уплате налогов по консолидированному бюджету, используемого для исчисления пеней и распределения поступивших сумм по пеням по уровням бюджетов.

По результатам выездных проверок в случае увеличения ранее начисленных сумм, исчисление пеней на доначисленные суммы производится инспектором, осуществляющим проверку по соответствующему виду налога, без учета переплат по другим налогам, поскольку числящиеся в карточках лицевого счета переплаты в проверяемом периоде были своевременно зачтены в счет уплаты текущих (предстоящих) платежей по этим налогам, либо по заявлению налогоплательщика могли быть направлены на погашение задолженности по другим платежам. При расчете пеней на доначисленную сумму налога учитываются только переплаты по проверяемому налогу.

Налоговые санкции (за исключением административных штрафов и штрафов, по которым действующим законодательством установлено в какой бюджет подлежит их зачисление) за нарушение налогового законодательства, начисленные по актам документальных проверок по соответствующему налогу, дополнительные платежи по налогу на прибыль по ставке рефинансирования ЦБ России зачисляются на ту же подгруппу, статью, подстатью бюджетной классификации, что и налог, по которому они начислены и распределяются между бюджетами по нормативам, установленным действующим законодательством для соответствующего налога. При условии, что налогоплательщиком самостоятельно и своевременно до начала проверки налоговым органом обнаружил ошибки, приведшие к занижению суммы налоговых платежей, в установленном порядке внес исправления в бухгалтерский учет, отчетность и расчеты по налогам и другим обязательным платежам, довел до сведения налоговых органов об ошибках и исправлениях в налоговый орган и уплатил причитающиеся суммы налогов и пеней, с него не взимаются штрафы за нарушение налогового законодательства.

При этом началом документальной проверки является дата предъявления налогоплательщику (его законному представителю) поручения начальника налогового органа (его заместителя) на ее проведение. Если в результате произведенных перерасчетов возникает переплата по налогу или пеням, указанные переплаты возврату на расчетный счет налогоплательщика не подлежат, а засчитываются в счет текущих (предстоящих) платежей по налогу, либо по заявлению плательщика могут быть зачтены в счет погашения задолженности по другим налогам, пеням и налоговым санкциям, числящейся в карточках лицевого счета на дату представления уточненного расчета.

Уточненные расчеты по налоговым периодам более трехлетней давности не принимаются, перерасчеты пеней не производятся, возвраты, и зачеты по указанным периодам не осуществляются.

В случае, когда срок уплаты совпадает с выходным (праздничным) днем, пеня начисляется, начиная со второго рабочего дня после выходного (праздничного) дня, поскольку первый рабочий день считается днем уплаты.

Статья 98 ФЗ " О несостоятельности (банкротстве)" от 8.01.98 г. N 6 ФЗ устанавливает, что с момента принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства прекращается начисление пени и процентов по всем видам задолженности предприятия - должника.

*Начисление пени на несвоевременно уплаченные суммы платежей в бюджет (с примерами).*

Пени на суммы платежей, не внесенные в бюджет (не списанные с расчетного счета налогоплательщика) в установленные сроки уплаты, начисляются за каждый календарный день просрочки, начиная со дня, следующего за днем установленным для уплаты налога, по день фактической уплаты включительно.

Начисление пеней производится в размере 1/300 действующей в соответствующие периоды времени ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, но не превышает 0,1% за каждый день просрочки платежа. Максимальная ставка рефинансирования ЦБ РФ, применяемая для расчета пеней принимается равной 30%.

Начисление пеней в лицевом счете налогоплательщика производится следующим образом:

В случае несвоевременного представления первоначальной справки о предполагаемой прибыли на текущий квартал для уплаты авансовых платежей налога на прибыль и несвоевременном перечислении в бюджет причитающихся авансовых взносов пени начисляются со следующего дня за общеустановленным сроком уплаты.

Пример: По сроку 15 января плательщиком должно быть внесено в бюджет 10 тыс. руб. налога на прибыль. Справка о предполагаемой сумме прибыли представлена в налоговый орган 20 января, указанная сумма перечислена в бюджет 21 января. В этом случае на сумму платежей, приходящуюся на истекший срок, пени начисляется с 16 января по 21 января включительно.

Суммы налога на прибыль, исчисленные самими плательщиками, исходя из фактически полученной прибыли, вносятся ими в бюджет по месячным расчетам не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, квартальным расчетам в пятидневный срок, по годовым — в 10-ти дневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета и баланса. В случае, когда срок представления бухгалтерской отчетности совпадает с выходным и праздничным днем, этот срок переносится на первый рабочий день после выходного или праздничного дня.

Срок доплаты платежей в бюджет определяется со дня, установленного для представления бухгалтерских отчетов и балансов, независимо от переноса срока представления баланса.

Пример: Срок представления бухгалтерского отчета за 9 месяцев установлен 30 октября (суббота), к доплате по расчету, исходя из фактически полученной прибыли причитается 600 тыс. рублей. Срок уплаты установлен 3 ноября. 3 ноября внесено в бюджет 500 тыс. руб. оставшаяся недоимка погашена 4 ноября. В этом случае пеня начисляется на 100 тыс. рублей за один день - 4 ноября.

На суммы, доначисленные в результате проверки месячных налоговых отчетов, пеня начисляется со следующего дня, за установленным сроком для представления месячного отчета.

Пример: При проверке месячного налогового отчета за сентябрь установлено, что в месячном отчете занижены причитающиеся бюджету платежи по акцизу на 4000 руб. за счет неправильного применения ставки акцизов в процентах к стоимости в отпускных ценах (срок представления отчета предприятием 15 октября) в этом случае пеня на доначисленную сумму по месячному отчету начисляется с 16 октября.

В случае предоставления уточненных расчетов к уменьшению, исчисленная ранее сумма пеней подлежит перерасчету, начиная с установленного срока уплаты за соответствующий период.

Пример: По сроку 9.01.98 г. начислено к уплате 5000 рублей. 15.01.98 г. произведена уплата в сумме 3000 рублей. С 10.01.98 г. по 15.01.98 г. за шесть дней просрочки исчислена пеня в сумме 90 рублей (5000 х 0,003 х 6 - ставка пени до 1.04.98 г. равна 0,3 %). 5.05 в налоговые органы представлен уточненный расчет к уменьшению на сумму 1000 рублей по сроку 9.01, то есть причитается к уплате по сроку 9.01 4000 рублей. В лицевом счете проводится запись:

Дата записи - дата проведения операций в лицевом счете;

Дата документа - 5.05.98 г.;

Начислено к уменьшению - 1000 рублей;

Начислено пеней на недоимку в сумме 4000 рублей в соответствии с суммами начислений, указанными в уточненном расчете -72 рубля (4000 х 0,003 х 6). Сложению подлежит сумма пеней в размере 90-72-18 рублей.

В случае представления налогоплательщиком уточненных расчетов к доплате перерасчет пеней и проводка в карточки лицевых счетов производится в следующем порядке.

Пример: По сроку 9.01 начислено к уплате 5000 рублей. 15.01 произведена уплата в сумме 3000 рублей. С 10.01 по 15.01 за шесть дней просрочки исчислены пени в сумме 90 рублей (5000 х 0,003 х 6). 5.05 в налоговые органы представлен уточненный расчет к доплате на сумму 1000 рублей по сроку уплату 9.01, то есть по указанному сроку начислено к уплате вместо 5000 рублей, 6000 рублей. В лицевом счете проводятся следующие записи:

Дата записи - дата проведения операции в лицевом счете;

Дата документа - 5.05;

Срок уплаты проставляется - 9.01;

Начислено к доплате - 1000 рублей;

Сумма начисленных пеней по сроку уплаты 9.01. - 108 рублей (6000 х 0,003 х 6);

К доплате причитается сумма пеней в размере 18 рублей (108-90). Указанная сумма пеней проводится в карточку лицевого счета одновременно с суммой к доплате по налогу.

Если налоговым органом в результате камеральной проверки бухгалтерских отчетов и балансов, а также налоговых расчетов (деклараций), будет установлено, что платежи в бюджет подлежат взносу в большей сумме, чем показано в расчете плательщика, то в соответствии с установленным порядком, пени начисляются со следующего дня за установленным сроком для уплаты соответствующего налога за весь период задержки уплаты доначисленного налога, независимо от даты выявления налоговыми органами ошибок в расчетах.

Пример: Срок представления квартального бухгалтерского отчета установлен 20 апреля. Предприятие представило расчет по налогу на прибыль 20 апреля и в этот же день перечислило в бюджет доплату по расчету - 30000 рублей. Налоговая инспекция 28 апреля проверила расчет предприятия за 1 квартал и установила, что платежи в бюджет подлежат перечислению в сумме 32000 руб. или больше исчисленных плательщиком на 2000 рублей. Извещение на доплату 2000 руб. послано предприятию 29 апреля. Пеня на сумму 2000 рублей начисляется с 26 апреля по день фактической уплаты.

Суммы, подлежащие перечислению в бюджет по результатам документальных проверок бухгалтерских отчетов и балансов указываются в актах документальных проверок. При этом в решении налогового органа по акту документальной проверки, помимо сумм доначисленных налогов, указываются суммы начисленных за истекший период пеней, рассчитанные до даты составления акта документальной проверки включительно и суммы налоговых санкций. Пени на дополнительно начисленные суммы налогов и налоговые санкции по актам документальных проверок проводятся в лицевые счета налогоплательщика на основании решения налогового органа одновременно с доначисленными суммами налогов. При этом для сохранения непрерывности временного периода, за который производится исчисление пеней, их дальнейшее исчисление на доначисленный налог производится, начиная со следующего дня за днем подписания акта документальной проверки по день фактической уплаты доначисленного налога включительно.

Пример: 15 ноября 1998 г. вынесено Решение по акту документальной проверки подписанному 1 ноября 1998 года и в тот же день вручено налогоплательщику. В решении по акту документальной проверки указаны суммы налогов к доплате - по налогу на добавленную стоимость на сумму 500 тыс. руб. (за июнь 1997 г.) и по налогу на прибыль (за 1997 год) на сумму 350 тыс. руб. Суммы исчисленной пени за соответствующие периоды, по которым производилась проверка, указываются в Решении руководителя налогового органа по акту документальной проверки и рассчитываются до даты подписания акта документальной проверки, т.е. до 1 ноября включительно. Фактическая оплата произведена 29 ноября 1998 года. В данном случае на неуплаченные 19 ноября суммы НДС в размере 500 тыс. руб. и налога на прибыль в размере 350 тыс. руб., причитающихся к доплате, следует дополнительно исчислить пени со 2 ноября по 29 ноября включительно.

Изменением срока исполнения налогового обязательства признается отнесение установленного срока уплаты налога либо его части на более поздний срок. Срок исполнения налогового обязательства может быть изменен в отношении всей либо части суммы налога, подлежащей уплате, с начислением процентов на сумму отсроченной задолженности. Отсрочкой признается изменение срока исполнения налогового обязательства на срок от одного до шести месяцев с установлением единовременной уплаты отсроченных платежей на основаниях, установленных действующим законодательством. Рассрочкой признается изменение срока исполнения налогового обязательства с установлением поэтапной уплаты отсроченных платежей на срок, не превышающий шесть месяцев с момента представления рассрочки на основаниях, установленных действующим законодательством по графику, утвержденному уполномоченным органом, если иное не установлено соответствующими законодательными актами. Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога вступает в действие со дня, установленного в этом решении.

Органами, уполномоченными принимать решение об изменении срока исполнения налогового обязательства, являются:

- по федеральным налогам - Министерство финансов Российской Федерации;

- по государственной пошлине - уполномоченные органы, осуществляющие контроль за уплатой государственной пошлины;

- по налогам и сборам, поступающим во внебюджетные фонды-органы соответствующих внебюджетных фондов;

- по региональным и местным налогам - соответственно финансовые органы субъекта РФ и муниципального образования;

- по налоговым санкциям за налоговые правонарушения - налоговые органы.

Порядок предоставления налогоплательщиком отсрочек и рассрочек уплаты налогов устанавливается Минфином России.

Размер процентов за пользование бюджетными средствами по отсрочкам и рассрочкам установлен частью 1 Налогового кодекса.

В отсроченные платежи по лицевому счету налогоплательщика включаются суммы платежей, взыскание которых приостановлено по решению судебных органов, а также суммы задолженности, числящиеся в карточках лицевого счета на момент установления внешнего управления предприятием, введенного на основании Определения арбитражного суда или решения арбитражного суда о признании должника несостоятельным (банкротом), без начисления процентов за пользование бюджетными средствами.

Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействия их должностных лиц, поданные в суд рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством или иными федеральными законами (статья 142 1 часть НК).

Споры по вопросам налогообложения являются одной из острых проблем во взаимоотношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками. Они находят выражение в различных формах: с одной стороны, жалобы (обращения) налогоплательщиков на действия должностных лиц налоговых органов в порядке досудебного разбирательства, иски налогоплательщиков в защиту своих прав в судебном рассмотрении, а с другой - иски налоговых органов к налогоплательщикам, допустившим налоговые нарушения.

Результаты рассмотрения жалоб налогоплательщиков на налоговые органы в 1995 - 1997 гг. по Российской Федерации.

В 1997 г. налоговыми органами, включая центральный аппарат Госналогслужбы России, в порядке досудебного урегулирования споров рассмотрено 16,6 тыс. жалоб налогоплательщиков на решения государственных налоговых инспекций различных уровней. Из них по 5,3 тыс. приняты решения в пользу налогоплательщиков с возвратом им 1,4 трлн. руб., или 7% оспариваемой суммы.

Следует отметить, что наметилась тенденция увеличения количества исков, рассматриваемых судебными органами. В 1997 г. по сравнению с 1996-м они выросли в 1,3 раза. Это связано с ослаблением работы налоговых инспекций всех уровней по осуществлению контроля за правильностью и своевременностью уплаты налогов и других обязательных платежей, а также с неправомерным применением мер ответственности за их несвоевременную уплату. В нарушениях соблюдения налогового законодательства повинны как отдельные налоговые инспекции, так и сами налогоплательщики. Зачастую неправильно определяется объект налогообложения, ошибочно применяются ставки налога, должностными лицами налоговых органов нарушается порядок проверок, составления актов и принятия по ним решений, вследствие чего судами признаются недействительными факты совершения налогоплательщиком нарушений.

В 1997 г. арбитражными судами общей юрисдикции рассмотрено свыше 6 тыс. исковых заявлений налогоплательщиков к налоговым органам, из которых удовлетворено 3,4 тыс., или почти две трети, с возвратом им 3,5 трлн. руб.

Документы, на основании которых отсрочки (рассрочки) проводятся в лицевые счета налогоплательщиков, и производится их прекращение:

- решения уполномоченных органов по отсрочкам и рассрочкам уплаты задолженности в бюджет;

- решения уполномоченных органов или налоговых органов о досрочном прекращении отсрочки (рассрочки);

- дополнительные решения уполномоченных органов по изменению сумм отсроченной (рассроченной) задолженности;

- решения уполномоченных органов о несостоятельности отсрочки (рассрочки);

- решение арбитражного суда о признании должника несостоятельным (банкротом);

- решение об открытии конкурсного производства (принудительная ликвидация);

- вынесение арбитражным судом определения о введении внешнего управления;

- решение судебных органов о приостановлении взыскания;

- решение налогового органа о приостановлении взыскания штрафных санкций и другие документы.

Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов и сборов рассмотрен в 1 части Налогового кодекса в статье 64.

### и) Проверка и закрытие лицевых счетов плательщиков.

Не реже одного раза в квартал работником отдела учета и отчетности производится проверка правильности произведенных записей в лицевых счетах плательщиков. Проверке подлежат все без исключения лицевые счета. При проверке лицевых счетов организаций особое внимание должно быть обращено на следующие моменты: по всем ли срокам уплаты произведены на карточке записи операций по начислению платежей, а также доначислено платежей в результате перерасчетов и проверки налоговых отчетов и правильности выведенного сальдо расчетов плательщиков с бюджетом (недоимка или переплата).

При этом также проверяется соответствие сумм, поступивших в бюджет с начала года по лицевым счетам, суммам, записанным в реестре, по соответствующим подразделам классификации доходов бюджета.

Начальником отдела учета (заместителем начальника) налоговой инспекции ежеквартально производится выборочная проверка своевременности и правильности разноски данных первичных документов о начислениях и поступлениях в бюджет и других записей.

По состоянию на 1 января налоговыми инспекциями производится сверка расчетов с бюджетом по всем плательщикам (приложение8), по налогам и другим платежам с вызовом бухгалтера, отвечающего за расчеты с бюджетом и обязательным составлением акта сверки по определенной форме. О времени сверки расчетов с бюджетом, которая проводится до представления годовых отчетов, но не позднее 15 марта, налогоплательщики уведомляются заблаговременно. Одновременно с уведомлением о назначенном времени для проведения сверки расчетов налогоплательщику направляется бланк акта сверки расчетов для заполнения им граф. Акт сверки расчетов составляется даже в случае отсутствия расхождений с данными налогоплательщика.

При расхождении сальдо расчетов с бюджетом по данным налогоплательщика и данным налогового органа устанавливаются причины расхождений, для чего налоговые органы вправе затребовать у налогоплательщика реестр начислений по всем срокам уплаты и реестр поступлений, подтвержденный платежными документами. По окончании сверки расчетов плательщик обязан устранить выявленные расхождения, при необходимости внести исправления в бухгалтерскую отчетность и сообщить обо всех мероприятиях в месячный срок в налоговый орган по месту нахождения на налоговом учете. В случае выявления ошибок в лицевом счете налогоплательщика по вине налоговых органов, указанные ошибки исправляются в установленном порядке.

В целях ускорения и полноты охвата сверок по платежам в бюджеты по данным налоговых органов с данными налогоплательщика по итогам финансового года по каждому налогу в разрезе бюджетов в налоговых органах, где лицевые счета ведутся в автоматизированном режиме акт сверки по определенной форме должен заполняться автоматически с использованием программных средств, предусматривающих возможность корректировки данных и указания причин расхождений.

С окончанием года во всех лицевых счетах после записи всех операций за последнее число декабря, включая и запись по начислению пени по 31 декабря включительно, на суммы, числящиеся не уплаченными на коней года, срок уплаты которых истек, подводятся итоги за год начисленных, уменьшенных, уплаченных и возвращенных сумм основных платежей, пени, процентов, финансовых санкций и штрафов по каждому бюджету отдельно и в целом по консолидированному бюджету.

Если по лицевому счету на конец года числится переплата, по которой истек срок исковой давности (3 года с даты образования переплаты) и налогоплательщик не подавал заявления в налоговые органы о зачете указанной переплаты в счет погашения задолженности по другим налогам или о возврате указанной суммы, следует произвести ее списание. Списание суммы переплаты отражается в карточке лицевого счета путем проведения операции "Списано". Списание производится на основании решения начальника налогового органа либо решений Арбитражного или народного судов, если вопрос рассматривался в судебных органах.

Закрытие лицевых счетов по организациям производится в следующем порядке:

При подведении итогов за год по строке "Сальдо расчетов" записывается сумма недоимки или переплаты (если таковые имели место), показанные при записи последней операции за декабрь. Сумма недоимки или переплаты по основным платежам, пени, процентам и штрафным санкциям переносится в новые лицевые счета на текущий год. При этом сальдо расчетов с бюджетом выводится по каждому уровню бюджетов отдельно, а также по консолидированному бюджету.

После открытия новых лицевых счетов организаций на текущий год в лицевых счетах прошлого года делается следующая запись: "Сверка по начисленным и уплаченным суммам произведена. Счет закрыт, дата, подпись. Сальдо расчетов перенесено в новый лицевой счет на 199\_ г. (подпись)". В случае отсутствия задолженности или переплаты за истекший год, в лицевой счет текущего года выносится нулевое сальдо расчетов с бюджетами.

Снятие с учета в одной налоговой инспекции и постановка на учет организаций и физических лиц в другой налоговой инспекции (передача налогоплательщиков) осуществляется на основании Решения руководителя налогового органа о передаче. Предварительно в обязательном порядке производится сверка расчетов с налогоплательщиком и составляется Акт сверки расчетов с бюджетом. Копия Решения о передаче налогоплательщика в другую налоговую инспекцию направляется в налоговый орган по новому месту постановки на учет. При этом налоговые органы направляют в финансовые органы уведомления о снятии налогоплательщика с учета в данной налоговой инспекции и постановке на учет в другой налоговой инспекции.

Поскольку работу по взысканию задолженности будет осуществлять другая налоговая инспекция, передача налогоплательщика производится вместе с имеющейся на момент передачи задолженностью во все уровни бюджетов.

В случае если после передачи налогоплательщика в другую налоговую инспекцию, от него ошибочно поступят средства по старому месту постановки на учет, указанные средства должны быть незамедлительно перечислены финансовыми органами по уведомлению налогового органа по новому месту постановки на учет.

Налоговый орган по новому месту учета налогоплательщика производит его постановку на налоговый учет, выносит Решение о приеме недоимки (переплаты), при ее наличии в случае передачи данного налогоплательщика из другой налоговой инспекции, открывает карточки лицевого счета, переносит в них сальдо недоимки и переплаты по налогам, задолженности по дополнительным платежам за пользование бюджетными средствами, пени, финансовым санкциям и штрафам из полученных копий карточек лицевых счетов и осуществляет работу по взысканию задолженности по платежам в бюджет. После постановки налогоплательщика на учет налоговая инспекция по новому месту жительства уведомляет об этом факте налоговую инспекцию, в которой налогоплательщик ранее состоял на учете.

В случаях реорганизации предприятий сальдо расчетов по платежам в бюджет у тех предприятий, которые утратили самостоятельность, переносится в карточку лицевого счета вновь созданного предприятия (правопреемника, правопреемников). При этом правопреемник обязан исполнить обязанности по уплате налогов реорганизованного предприятия и уплатить все пени и штрафы, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям и возникшим до завершения реорганизации.

По завершении реорганизации предприятия выводится сальдо его расчетов с бюджетом, производится закрытие карточек лицевого счета реорганизованного предприятия и делается запись «Карточка закрыта в связи с реорганизацией. Сальдо недоимки и переплат перенесено правопреемнику (кам), указать *ИНН* правопреемника (ков)». В карточки лицевых счетов правопреемника (ков) переносится сальдо недоимки (переплат) и делается запись "Передано сальдо недоимки (переплат) реорганизованного предприятия, указать ИНН".

Основанием для применении порядка списания невозможной ко взысканию задолженности является получение налоговыми органами справки об исключении из Единого государственного реестра, после чего производится снятие налогоплательщика с учета в соответствии с установленным порядком и закрытие карточек лицевых счетов данного налогоплательщика.

Сальдо задолженности по ликвидированным организациям по состоянию на дату вынесения арбитражным судом определения о завершении конкурсного производства и решения ликвидационной комиссии, выносится за баланс (при ведении лицевых счетов в автоматизированном режиме карточки лицевых счетов выносятся в отдельный файл) и сохраняются до вынесения решения финансового органа, которому предоставлено право на списание оставшейся непогашенной суммы задолженности с отметкой "задолженность, невозможная к взысканию, решение ликвидационной комиссии, дата, N".

Не подлежат списанию по лицевым счетам налогоплательщиков суммы, снятые с расчетного счета плательщика, но не поступившие в бюджет по причине отсутствия средств на корреспондентском счете кредитной организации. В этом случае к кредитной организации применяются меры ответственности, предусмотренные действующим законодательством. Списание задолженности производится ежеквартально согласно реестра налогоплательщиков, снятых с налогового учета и имеющих задолженность по платежам в бюджет. Для списания задолженности, невозможной ко взысканию, создается инвентаризационная комиссия, которая утверждается приказом начальника налогового органа в следующем составе:

- руководитель (заместитель) налоговой инспекции;

- начальник (заместитель) отдела учета и отчетности;

- начальник (заместитель) отдела по взысканию недоимки;

- юрисконсульт налоговой инспекции.

Итоги работы инвентаризационной комиссии оформляются протоколом заседания с решением о списании невозможной ко взысканию задолженности и указанием причин, по которым не обеспечено ее своевременное взыскание.

Копия протокола заседания инвентаризационной комиссии и акта инвентаризации направляется налоговыми органами в соответствующие органы.

Соответствующий финансовый орган на основании документов, предоставленных налоговыми органами принимает решение о списании задолженности и направляет копию Решения в налоговый орган для закрытия карточек лицевого счета.

После получения Решения финансового органа карточки лицевого счета закрываются с отметкой "Счет закрыт. Списана задолженность, Решение, дата, N", после чего указанные карточки лицевого счета архивируются, и производится снятие с учета, которое осуществляется в соответствии с Инструкцией о порядке учета налогоплательщиков.

Вся документация по учету в налоговых органах (карточки лицевых счетов, книги, чистые бланки карточек, сводки о поступлении налогов и платежей, документы о поступлении платежей и другие документы) должна хранится в приспособленных для этого шкафах, исключающий свободный доступ. Все документы строгой отчетности должны храниться в несгораемых сейфах.

Законченные книги и карточки лицевых счетов, книги по учету бланков строгой отчетности и все первичные документы хранятся в течение пяти лет. По окончании указанного срока хранения эти материалы сдаются в архив налоговой инспекции, где по истечении одного года уничтожаются.

Учету всегда были присущи функции наблюдения, измерения и регистрации отдельных явлений, дополнившиеся позднее необходимостью группировки и обобщения информации об этих явлениях.

Приоритет учетной информации, ее полезность определяются значимостью и достоверностью данной информации.

Значимость учетной информации проявляется в возможности оказывать влияния на результат применения управленческих решений, поскольку они позволяют:

\* предсказывать возможные ситуации и на этой основе осуществлять выбор наилучшей альтернативы;

\* иметь обратную связь с источником данной информации; \* своевременно получать информацию.

# ГЛАВА 3

## Отчетность о поступлении платежей в бюджеты всех уровней.

### Сущность и значение отчетности.

Отчетность - периодическое составление предприятиями, организациями отчетов о своей деятельности, представляемых в государственные органы.

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Отчетность включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета, и является завершающим этапом учетной работы.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности предприятия, а также для экономического анализа в самой организации. Вместе с тем отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования. Отчетность должна быть достоверной, своевременной. В ней должна обеспечиваться сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые периоды.

Организации составляют отчеты по формам и инструкциям, утвержденным Минфином и Госкомстатом **РФ.** Единая система показателей отчетности предприятий позволяет составлять отчетные сводки по отдельным отраслям, экономическим районам, областям и по всему народному хозяйству в целом.

Отчетность организаций классифицируют по видам, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую, статистическую и оперативную. Бухгалтерская отчетность содержит сведения об имуществе, обязательствах и финансовых результатах по стоимостным показателям и составляется на основании данных бухгалтерского учета. Статистическая отчетность содержит сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности предприятий, как в натуральном, так и стоимостном выражении, и составляется по данным статистики, бухгалтерского и оперативного учета.

Оперативная отчетность содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени - сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца и составляется на основе данных оперативного учета. Сведения, содержащиеся в оперативной отчетности, используются для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства и реализации продукции.

По периодичности составления различают внутригодовую и годовую отчетность. Внутригодовая отчетность включает отчеты за день, пятидневку, декаду, половину месяца, месяц, квартал и полугодие - ее обычно называют текущей статистической отчетностью, а внутригодовую бухгалтерскую - периодической бухгалтерской отчетностью. Годовая отчетность - это отчеты за год.

По степени обобщения отчетных данных различают отчеты первичные, составляемые организациями, и сводные (консолидированные), которые составляют вышестоящие или материнские организации на основании первичных отчетов.

Основное требование к информации, представленной в отчетности, заключается в том, что она должна быть полезна для читателей. Под полезностью информации понимается возможность ее использования для принятия обоснованных деловых решений заинтересованными лицами и организациями, к которым с одной стороны, относятся, прежде всего, инвесторы и кредиторы, а с другой - финансовые менеджеры.

Для того чтобы информация была полезной, она должна отвечать некоторым критериям.

Прежде всего, отчетная информация должна отвечать критериям уместности, достоверности, сопоставимости и понятности.

Уместность информации определяется ее своевременностью, значимостью, ценностью для ретроспективного и перспективного анализа. Значимой является та информация, исключение которой из отчетности оказывает влияние на решения, принимаемые пользователями на основе этой информации.

Достоверность информации определяется ее правдивостью, преобладанием экономического содержания над юридической формой, возможностью проверки независимыми третьими лицами, нейтральностью данных.

Информация считается правдивой в том случае, если она не содержит ошибок и пристрастных оценок, которые могут повлиять на принимаемое решение, а также не фальсифицирует события хозяйственной жизни. Требование преобладания экономического содержания над юридической формой предполагает, что все включаемые в отчетность сведения рассматриваются, прежде всего, с точки зрения их экономического содержания, даже если их юридическая форма предполагает другую трактовку. Возможность проверки должна обеспечиваться правильным выбором и применением методов учета, с тем, чтобы они наиболее адекватно отражали деятельность предприятий за отчетный период. Наконец, нейтральность данных предполагает, что включенная в отчетность информация должна быть беспристрастной по отношению ко всем группам пользователей и не должна оказывать давления на выбор делового решения.

Понятность означает, что пользователи могут понять содержание отчетности без специальной профессиональной подготовки. Как отмечается в международных стандартах отчетности, даже если операции, отражаемые в отчете, отличаются высокой степенью сложности, это не может явиться оправданием представления отчета, не доступного для понимания пользователя.

Сопоставимость отчетности предполагает, во- первых, возможность сопоставления данных о деятельности различных предприятий или о деятельности одного и того же предприятия за разные периоды времени. Во- вторых, сопоставимость должна быть достигнута за счет постоянства используемых методов учета.

Экономичность достигается путем унификации и стандартизации соответствующих форм отчетности, сокращения отдельных показателей не в ущерб качеству отчетных данных. Это касается, прежде всего, показателей, носящих справочно-информационный характер.

Оформление - следующее требование, предъявляемое к отчетности. Оно означает, что составление отчетности, равно как и ведение бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляется на русском языке, в валюте Российской Федерации - в рублях. Отчетность подписывается руководителем организации и специалистом, ведущим учет (главным бухгалтером и т.п.)

Публичность предполагает публикацию годовой отчетности в средствах массовой информации, доступных ее пользователям, либо распространение ее в соответствующих изданиях (брошюрах, буклетах и иных изданиях), а также передачу органам государственной статистики по месту регистрации для предоставления заинтересованным пользователям

### 1.2 Отчетность, отражающая поступление в бюджет налогов при автоматизированном учете.

Отчетность при автоматизированном ведении учета представляет собой совокупность формируемых на ЭВМ машинограмм (видеограмм) и наборов (массивов) учетных данных на машинных носителях, а также таблиц. С повышением уровня автоматизации учетного процесса объем отчетной информации, представляемой управленческими службами в виде машинограмм или массивов данных, возрастает, а доля составляемых вручную отчетных таблиц уменьшается. На базе мини и микро ЭВМ созданы автоматизированные рабочие места, позволяющие обрабатывать эти массивы с формированием необходимых аналитических таблиц. Формирование на ЭВМ отчетной информации должно осуществляться как в соответствии с заранее установленным графиком (регулярный режим), так и по запросу. Регулярный режим формирования характерен для внешней отчетности. Она должна быть отражена в соответствующих типовых формах, перечень которых и сроки представления утверждаются вышестоящими органами.

В условиях автоматизации возможны три варианта организации процесса получения внешней отчетности:

1) формы отчетности заполняются вручную на основании машинограмм и других данных, используемых в повседневной работе;

2) формы отчетности заполняются вручную на основании специально созданных для этой цели машинограмм;

3) формы отчетности заполняются автоматически печатающим устройством ЭВМ.

Первый вариант в основном характерен для начальных этапов автоматизации, когда не обеспечивается комплексная обработка учетных данных на ЭВМ. Необходимые для заполнения отчетности данные учета выбираются вручную из учетных регистров. Такая выборка требует наличия данной квалификации у персонала, производящего заполнение форм, и весьма трудоемка. В то же время не исключается возникновение в отчетности ошибок, вследствие неправильной трактовки аналитических данных, отраженных в регистрах, преднамеренного искажения информации.

Необходимые учетные данные могут быть выбраны из внутримашинной базы данных и преобразованы в соответствующие показатели отчетности на ЭВМ без вмешательства человека. При такой организации используемой во втором и третьем вариантах, сначала в памяти ЭВМ формируются показатели отчетности, признанная часть

которых включает код формы, номер строки, графы. Затем эти показатели или (второй вариант) вместе с признанной частью распечатываются по специальной ведомости, из которой они вручную переносятся в типовые формы, или (3 - ий вариант) автоматически с помощью специального печатающего устройства заносятся непосредственно в формы отчетности. Выборки, которые будут использованы программными средствами, следует задавать в виде справочников, хранящихся во внешней памяти ЭВМ.

Качество информационного обслуживания аппарата управления может быть улучшено за счет рационального построения потоков отчетной информации, часть из которых, должна формироваться регулярно, другая часть - в запросном режиме.

Формируемые в регулярном режиме потоки отчетной информации должны дать общее представление о характере отражаемых объектов учета, выявить отрицательные явления и необходимые подробные сведения должны быть получены в режиме запрос - ответ.

Одной из функций отдела учета, отчетности и анализа является составление отчетности о фактически поступивших в бюджет суммах налогов и других платежей, о недоимки, о результатах контрольно - проверочной работы инспекции, а также обеспечивает ее представление в установленном порядке вышестоящей налоговой инспекции, в органы федерального казначейства и финансовые органы.

В целях обеспечения контроля за полнотой и своевременностью внесения налогов и других обязательных платежей в бюджетную систему, а также организации аналитической работы по поступлению налогов, государственные налоговые инспекции составляют и высылают в установленные сроки следующую отчетность:

ф-N 1-НП "Экспресс- информация о поступлении налоговых платежей в федеральный бюджет Российской Федерации".

Отчеты по форме 1-НП (срочная - пятидневная) представляются государственными налоговыми инспекциями по субъектам Российской Федерации в Госналогслужбу России на 2- ой день после отчетной даты до 15 часов московского времени.

Отчеты составляются нарастающим итогом по состоянию на отчетную дату.

В отчете показывается общая сумма налоговых платежей, зачисленных на счета по учету доходов федерального бюджета, включая суммы произведенных денежных и безденежных взаиморасчетов и поступлений по целевому финансированию (без поступлений в государственные целевые и бюджетные и внебюджетные фонды). К безденежным формам взаиморасчетов относятся натуроплата, векселя, зачеты по соглашениям с финансовыми органами, зачеты по уведомлениям финансовых органов и Министерства РФ по налогам и сборам (без подтверждения платежным документом).

Отчетные данные о поступлении налоговых платежей на каждую отчетную дату должны сверяться с данными территориальных органов федерального казначейства.

ф. N 1- НМ "Отчет о поступлении налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему Российской Федерации".

Форма налоговой отчетности N 1- НМ составлена в соответствии с классификацией доходов бюджетов Российской Федерации, утвержденной федеральным Законом РФ от 15.08.96 г. N-115 и изданным на его основе приказом Минфина России от 06.01.98 г. nih с учетом изменений и дополнений.

Отчеты предоставляются государственными налоговыми инспекциями по субъектам РФ в Министерство РФ по налогам и сборам по форме N 1- НМ 8- го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Отчеты составляются нарастающим итогом с начала года по состоянию на 1 число каждого месяца.

В целях обеспечения полноты учета и достоверности ведения динамики отчетных данных необходимо на 20 число каждого месяца представлять в Министерство РФ по налогам и сборам данные, уточненные на сумму произведенных зачетов, в случаях обнаружения ошибок или отдельных неточностей необходимо одновременно скорректировать соответствующие данные, отраженные в отчетах за предыдущие периоды.

Формирование 1 раздела формы N 1- НМ "Поступление налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему Российской Федерации" осуществляется на основании реестра поступлений, возвратов и выплат.

Сведения о поступлении сумм по федеральному и территориальному бюджетам проставляются в отчетности по данным реестра, который заполняется на основании сведений территориальных органов федерального казначейства и финансовых органов.

В графе "Начислено по расчетам (декларациям) текущего года" приводятся данные о начисленных к уплате суммах налогов и иных обязательных платежей по налоговым расчетам текущего года, по уточненным расчетам " к доплате" или " к уменьшению", в том числе за предыдущие годы, а также доначисленным суммам платежей по результатам документальных проверок.

Графа "Исполненные обязанности по уплате налогов и других обязательных платежей" заполняются на основании информации о суммах денежных средств, списанных с расчетных счетов налогоплательщиков (по дате списания) и произведенных взаиморасчетов в денежной и безденежной форме.

Графы "Поступило по налоговым платежам и другим доходам" в соответствующие бюджеты заполняются на основании данных органов федерального казначейства и финансовых управлений о зачислении средств на соответствующие счета по учету доходов бюджетов и

внебюджетных фондов. В этих графах отражается общая сумма поступлений налоговых платежей на отчетную дату, включая все виды взаиморасчетов, произведенных как на федеральном, так и на региональном уровнях, пени, финансовые санкции и штрафы, независимо от даты начисления.

Во 2 разделе отчетов по форме NI-HM "Поступление платежей в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды" сведения о зачисленных суммах платежей в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды в случаях, когда учет поступлений платежей ведется соответствующими территориальными фондами, заполняются на основании данных исполнительных органов фондов и банков, ведущих их счета.

3 раздел "Структура поступления налога на добавленную стоимость" составляется на основании данных карточек лицевых счетов и 2 " Расчета (налоговой декларации) по НДС".

Раздел 4 "Из общей суммы поступлений налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему РФ - поступило по целевому финансированию" заполняется на основании реестров и копий платежных документов в соответствии с "Правилами проведения расчетов целевого финансирования расходов федерального бюджета по погашению задолженности получателей средств федерального бюджета по оплате за поставленную им в 1997-1998 годах продукцию, выполненные работы и оказанные услуги", зарегистрированными в Минюсте России 11.12.98 г. за N 1658.

Раздел 5 "Из общей суммы поступлений налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему РФ - денежные и безденежные взаиморасчеты" отражаются суммы произведенных денежных и безденежных взаиморасчетов.

Раздел 6 формы N 1-НМ " Поступление в федеральный бюджет сборов за выдачу лицензий на право производство, оборота и оптовой реализации этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции" составляется на основании данных карточек лицевых счетов и данных о выдаче лицензий, представленных Управлением по обеспечению государственной монополии на алкогольную продукцию и налоговых поступлений в этой сфере Министерством РФ по налогам и сборам.

ф. N 1-НОМ "Отчет о поступлении налоговых платежей в бюджетную систему РФ по основным отраслям экономики".

Отчеты по форме 1-НОМ представляются государственными налоговыми инспекциями по субъектам РФ - II-го числа месяца, следующего за отчетным. (Приложение9) Отчеты составляются нарастающим итогом с начала года. Формирование отчета осуществляется в соответствии с классификатором "Отрасли народного хозяйства" (ОКОНХ), введенным в действие с 1.01.76 г., в зависимости от характера основного вида

деятельности и показывает сколько "Начислено по расчетам (декларациям) текущего года" по отраслям экономики, а также поступление по налоговым платежам в разрезе отраслей.

ф-N 4-НМ "Отчет о задолженности по налоговым платежам в бюджетную систему РФ и уплате налоговых санкций и пени". (Приложение 10)

Налоговая отчетность разрабатывается строго по месту постановки на учет налогоплательщика. Государственными налоговыми инспекциями по субъектам РФ отчет представляется 10-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Отчеты составляются на первое число каждого месяца нарастающим итогом за период с начала года.

В отчете по форме N 4-НМ приводятся данные с учетом имеющейся переплаты по налогам и по бюджетам.

Раздел 1 "Задолженность по налоговым платежам в бюджетную систему РФ" отражает недоимку - всего по налогам, отсроченные (рассроченные) платежи по видам налогов. Раздел 2 показывает задолженность по акцизам. Раздел 3 отражает задолженность по налогу на игорный бизнес. В разделе 4 "Задолженность по платежам в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды" приводятся суммы задолженности в Фонд занятости, Фонд воспроизводства минерально-сырьевой базы, по налогу на реализацию ГСМ, налогу на пользователей автомобильных дорог.

В разделе 5 "Результаты работы государственных налоговых инспекций по взысканию задолженности по налоговым платежам" в части 1 "Организационная работа" отражается работа налоговых органов с организациями - недоимщиками по взысканию задолженности путем выставления инкассовых поручений, а также совместные с налоговой полицией действия по погашению задолженности за счет изъятия наличных денежных средств и обращения взыскания на имущество недоимщиков, в том числе дебиторской задолженности. В части 2 раздела "Фактически погашено задолженности" отражаются действия налоговых органов и органов налоговой полиции по принудительному бесспорному (внесудебному) взысканию с организаций- недоимщиков долгов по платежам в бюджеты и фактические поступления средств в погашения задолженности.

В разделе 6 "Задолженность по уплате сумм налоговых санкций и пеней" представляются данные о суммах неуплаченных штрафов и налоговых санкций, включая неуплаченные пени.

ф. N 4- НОМ "Отчет о задолженности по налоговым платежам в бюджетную системуРФ по основным отраслям экономики".

Государственными налоговыми инспекциями по субъектам РФ отчет представляется 12-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Отчеты составляются по состоянию на первое число каждого месяца нарастающим итогом за период с начала года.

Формирование раздела формы "Задолженность по налоговым платежам в бюджетную систему РФ по основным отраслям экономики" осуществляется в соответствии с классификатором "Отрасли народного хозяйства" (ОКОНХ), введенным в действие с 1 января 1976 года, в зависимости от характера основного вида деятельности. В форме приводятся данные только по налоговым платежам без учета задолженности по пеням, налоговым санкциям и штрафам.

ф. N 2-НК " Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов".

В отчетности о результатах контрольной работы налоговых органов отражаются данные о проведенных проверках по вопросам соблюдения налогового законодательства Российской Федерации.

В отчет по форме N2-HK включаются данные о количестве всех плательщиков, состоящих на учете в данном налоговом органе (без учета плательщиков, находящихся в розыске), а также сведения о проверках и принятых по ним мерам в отчетном периоде, проведенных налоговыми органами (включая налоговые органы вышестоящих организаций), управлениями налоговой полиции, а также налоговыми органами совместно с управлениями налоговой полиции.

Раздел 1 "Проверки налогоплательщиков - юридических лиц" отражает фактическое количество открытых лицевых счетов по каждому виду налогов и сборов, приведенных в разделе, по состоянию на 1 число месяца следующего за отчетным кварталом (т. е. на 1.01, 1.04, 1.07, 1.10). Раздел 2 "Проверки налогоплательщиков - физических лиц "- аналогично.

В разделе 3 "Меры, принятые к нарушителям налогового законодательства " отражаются данные о мерах, принятых к нарушителям налогового законодательства согласно пункту 12 статьи 7 Закона "О Государственной налоговой службе России". Показывается кол-во налогоплательщиков привлеченных к административной ответственности за нарушение налогового законодательства, суммы административных штрафов, начисленных налоговыми органами в связи с нарушением налогового законодательства налогоплательщиками и взысканные в бюджет в отчетном периоде независимо от того, когда они были начислены, а также кол-во материалов, направленных в судебные и правоохранительные органы.

Раздел 4 "Комплексные проверки нижестоящих госналогинспекций" отражает результаты комплексных проверок нижестоящих налоговых органов.

ф. N 2 -НМ "Отчет о результатах документальных проверок соблюдения налогового законодательства, проведенных налоговыми органами и федеральными органами налоговой полиции". (Приложений 1)

Форма 2-НМ - месячная составляется государственными налоговыми инспекциями по результатам документальных проверок налогоплательщиков по соблюдению ими налогового законодательства. В форме отражаются данные по проверкам, проведенным специалистами государственных налоговых инспекций, управлений налоговой полиции и их совместным проверкам.

Сводная отчетность по форме N - 2НМ - месячная представляется в два адреса: в Госналогслужбу России (Управление учета, отчетности и анализа налоговых поступлений) и в Федеральную службу налоговой полиции Российской Федерации.

На каждое 1 число месяца по налогам формируются списки недоимщиков, по которым необходимо вести целенаправленную работу.

Могут представляться и другие формы отчетности, утвержденные Приказом Госналогслужбы России от 20.12.96 г. NBA-3-28/114, отражающие поступление налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Анализируя отчетность по исполнению бюджетов всех уровней по городу Череповцу за 1998 год можно привести следующие данные.

За 1998 год налогоплательщиками г. Череповца перечислено в бюджеты всех уровней 1619207 тыс. руб., из них 5,1 % или 81990 тыс. руб. в федеральный бюджет.

60,4 % от общей суммы поступлений в бюджет приходится на налог на прибыль, (годовая сумма поступлений данного налога составила 978523 тыс. руб.). Подоходный налог с физических лиц занимает в общем, поступлении 19,8 °/о, что составляет 320903 тыс. руб. По налогу на добавленную стоимость возмещения из бюджета превышают поступление. Динамика фактических поступлений налогов и платежей в бюджет в течение 1998 года:

I квартал - 16,8 *°/**о* от годовой суммы поступлений;

II квартал - 30,7 % от годовой суммы поступлений;

III квартал - 20,6 % от годовой суммы поступлений;

IV квартал -31,9% от годовой суммы поступлений.

В IV квартале 1998 г. в бюджетную систему поступило 516931 тыс. руб. (+ 184072 тыс. руб. или + 55,3% к уровню прошлого квартала), в том числе:

В федеральный бюджет - -8292 тыс. руб. (возмещения из бюджета превышают поступление на 30234 тыс. руб. по сравнению с III кварталом);

В бюджеты территорий - 525223 тыс. руб. (+214306 тыс. руб. или +68,9% к уровню прошлого квартала). В квартальной сумме поступлений платежей в бюджет: 56,7% приходится на налог на прибыль (III квартал -64,2 %, II квартал - 56,1%, 1 квартал - 70,7%).

18,0% приходится на подоходный налог (III квартал - 17,0%, II квартал - 18,8 %, 1 квартал -28,6 %).

По НДС возмещения из бюджета превышают поступление в течение всего года.

Общий рост поступлений в IV квартале обусловлен главным образом увеличением поступлений в бюджет налога на прибыль (на 79050 тыс. руб. или на 36,9 % от уровня прошлого квартала), увеличением поступлений подоходного налога с физических лиц на 36330 тыс. руб. или на 64,3% от уровня III квартала).

В отчетном квартале возмещения из бюджета НДС превышают поступление. По сравнению с III кварталом они увеличились на 5198 тыс. руб. или на 13,7%.

Наибольший удельный вес поступивших платежей от общего поступления за квартал приходится на декабрь месяц и составляет 44,0% -это больше, чем в прошлом квартале.

Среди платежей, поступивших в IV квартале в бюджеты территорий 39,1% занимает налог на прибыль (III кв.-41,3%), 17,7% - подоходный налог с физических лиц (Ш кв.- 18,4%) и 12,1%- налог на добавленную стоимость (Ш кв.-12,5%).

Всего в бюджеты города и области зачислено 205117 тыс. руб. налога на прибыль (на 76856 тыс. руб. или на 59,9% больше, чем в прошлом квартале), 92860 тыс. руб. подоходного налога с физических лиц (+ 36330 тыс. руб. или + 64,3% к уровню Ш квартала) и 63425 тыс. руб. налога на добавленную стоимость (+24563 тыс. руб. или +63,2).

Налог на прибыль по- прежнему остается главным доходным источником федерального бюджета. В отчетном периоде сумма данного налога, поступившая в федеральный бюджет составила 87926 тыс. руб. (+2194 тыс. руб. или +2,6%).

За 1998 год в бюджет г. Череповца поступило 664483000 руб. Из общей суммы платежей, зачисленных в доходы городского бюджета, на долю местных налогов и сборов приходится 12,2%. Их поступление в бюджет составило 80778916 руб..

Доля налогов, предусмотренных законодательством, в общем, объеме местных налогов и сборов составила 80,7%, 5,2% приходится на лицензионный сбор по подакцизным товарам, 1,8 % занимает транспортный налог и 12,3% занимает сбор на нужды образовательных учреждений.

По сравнению с 1997 годом поступление местных налогов и сборов снизилось на 13401178 руб. или на 14,2%. В основном снижение поступления произошло за счет транспортного налога.

Налоговой инспекцией постоянно проводится работа по контролю за полнотой и своевременностью поступлений налогов и сборов в бюджеты всех уровней. (Анализ поступлений представлен в таблице 1.3).

Анализ поступления платежей в целом и по основным видам налогов за 1998 год

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Всего за 1998 г | В том числе по кварталам | | | | ГУ квартал по месяцам | | | Отклонения IV кв.от III кв. | |
| 1 | 11 | III | IV | X | XI | XII | + - | в% |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| Поступило налогов и платежей всего | 1619207 | 272466 | 496951 | 332859 | 516931 | 137710 | 151680 | 227541 | +184072 | +55.3 |
| Федеральный бюджет | 81990 | 10606 | 57734 | 21942 | -8292 | -8756 | -5317 | 5781 | -30234 | -137,8 |
| Территор. Бюджет | 1537217 | 261860 | 439217 | 310917 | 525223 | 146466 | 156997 | 221760 | +214306 | +68,9 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| НДС-всего | -160412 | -57606 | -21658 | -37975 | -43173 | 31380 | -14023 | -60530 | -5198 | +13,7 |
| Федеральный бюджет | -300002 | -80503 | -36064 | -76837 | -106598 | -16487 | -19974 | -70137 | -29761 | +38,7 |
| Бюджеты  Территорий | 139590 | 22897 | 14406 | 38862 | 63425 | 47867 | 5951 | 9607 | +24563 | +63,2 |
| Налог на прибыль всего | 978523 | 192580 | 278907 | 213993 | 293043 | 35977 | 63070 | 193996 | +79050 | +36,9 |
| Федеральный бюджет | 348372 | 87050 | 87664 | 85732 | 87926 | 63560 | 12441 | 69129 | +2194 | +2,6 |
| Бюджеты территорий | 630151 | 105530 | 191243 | 128261 | 205117 | 29621 | 50629 | 124867 | +76856 | +59,9 |
| Подоходный налог с физ.лиц | 320903 | 77733 | 93780 | 56530 | 92860 | 22747 | 29444 | 40669 | +36330 | +64,3 |
| Федеральный бюджет | - | - | - | - | - | - | - | - | - | *-* |
| Бюджеты Территорий | 320903 | 77733 | 93780 | 56530 | 92860 | 22747 | 29444 | 40669 | +36330 | +64,3 |

В основе проблемы собираемости налогов лежат как воспроизводственные факторы, так и факторы конъюнктурного, законодательного, политического, организационного и даже психологического характера.

В последнее время собираемость налогов в формальном аспекте стала приоритетной задачей налоговой политики. В результате усилилось давление на крупных налогоплательщиков.

Налоговой инспекцией по г. Череповцу накоплен определенный опыт работы с крупными налогоплательщиками по мобилизации доходов в бюджеты всех уровней. Ежемесячно крупнейшим налогоплательщикам, которые могут платить налоги, вручаются задания на проплату платежей в денежной форме составлен предварительный разговор в ходе, которого определяются пути погашения недоимки, текущих платежей, рассматривается финансовый план, состояние кредиторской дебиторской задолженности, движения денежных средств на расчетных счетах. Осуществляется ежедневный контроль за выполнением плановых назначений и в случае невыполнения требования ГНИ данные предприятия приглашаются на индивидуальные беседы, результаты протоколируются.

По состоянию на 1.12.98 г. в России насчитывалось 6,93 тысяч (против 5,7 тысяч на 1 сентября) организаций с задолженностью в федеральный бюджет более 1 млн. руб., общая сумма долга которых составляет около 60% от суммы задолженности в федеральный бюджет всех налогоплательщиков России. Остальные 40% приходятся на 200 крупнейших предприятий, каждое из которых имеет задолженность свыше 100 млн. руб. Еще до августовского кризиса в федеральный бюджет поступило в первое полугодие 1998 года на 12% платежей меньше, чем за соответствующий период 1997 года, а за II месяцев поступление налоговых платежей сократилось на 25%. Соответственно задолженность по налоговым платежам в федеральный бюджет возросла за год в 1,6 и 1,8 раза. При этом около 0,7 % задолженности составляет недоимка, которая не подлежит к взысканию (по ликвидированным предприятиям). После пересчета пени в 1998 году, осуществленного в соответствии с Федеральным законом "О федеральном бюджете на 1998 год", на каждый рубль долга по налогам в федеральный бюджет добавилось в среднем 0,7 руб. долга по пеням и штрафам.

В результате работы налоговых органов с крупнейшими налогоплательщиками за II месяцев 1998 года в федеральный бюджет поступило в счет уплаты долгов 38,3 % от суммы налоговых платежей.

По инкассовым распоряжениям, предъявленным к взысканию со счетов предприятий - должников, поступило 6,3 % от суммы налоговых платежей.

Эффективность взыскания с валютных счетов крупнейших налогоплательщиков составила менее 0,2%.

Для преодоления кризиса в формировании доходной части бюджета необходимо принимать дополнительные меры в работе с крупнейшими налогоплательщиками, а именно:

- осуществлять прогнозирование (на год, квартал) налоговых платежей и погашения задолженности каждым предприятием;

- ежеквартально определять фактическую налоговую базу всех организаций, входящих в состав акционерного общества, и налоговую нагрузку каждого предприятия в сопоставлении с аналогичными предприятиями этой же отрасли экономики;

- регулярно изучать типовые схемы "ухода" от налогов и организовать противодействие им;

- налаживать работу с представителями государства в руководящих органах управления акционерных обществ с целью постоянного контроля за уплатой налогов в федеральный бюджет;

- проводить комплексные налоговые проверки соблюдения налогового законодательства всеми организациями, входящими в состав акционерного общества;

- ввести в налоговых органах институт кураторов крупнейших налогоплательщиков, осуществляющих постоянный мониторинг предприятий.

Необходимо добиваться, чтобы общество нетерпимо относилось к неплательщикам налогов, которые должны знать, что:

- фискальные органы все равно добудут достоверные данные о фактической налоговой базе предприятия;

- утаенные от налогообложения доходы непременно будут найдены, а за обман государства последует неотвратимое наказание.

Таким образом, при создании системы по работе с крупнейшими предприятиями, в основе которой должен находится мониторинг их финансово-хозяйственной деятельности и оценка финансового состояния, следует ориентироваться на профилактическую работу налоговых органов, предотвращающую налоговые нарушения.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ.

В данной дипломной работе рассматривается тема «Организация налогового учета. Отчетность о поступлении налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет». В нынешнее экономически нестабильное время, на фоне хронических неплатежей в бюджет, актуальность рассматриваемой темы ощущается наиболее остро.

Из содержания работы можно сделать вывод о том, что налоги в современном цивилизованном обществе являются основной формой доходов государства и необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства.

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей различных эпох. Одним из основоположников теории налогообложения является Адам Смит, который в своей известной книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» вывел 4 основные принципы налогообложения, которые актуальны и в наше время.

Совокупность налогов, установленных законодательной властью и взимаемых исполнительными органами, а также методы и принципы построения налогов представляют собой налоговую систему, которая возникла с момента возникновения государства и по мере его развития, менялась, развивалась и совершенствовалась.

Переход России к новым, рыночным условиям потребовал новой налоговой политики, нового налогового законодательства и коренной перестройки налоговой системы. Правительством Российской Федерации разработаны и осуществляются меры по стабилизации социально-экономического положения и выходу из кризиса. В их реализации значительная нагрузка ложится на Госналогслужбу России и органы, с которыми в ходе работы приходится взаимодействовать (органы федерального казначейства, финансовые органы, налоговая полиция, различные регистрирующие и лицензионные органы, таможенные комитеты и другие).

Правильная организация налогового учета способствует увеличения поступления в бюджет налогов, сборов и других обязательных платежей, позволяет вести строгий учет налогоплательщиков, учитывать платежи поступающие от юридических и физических лиц в карточках лицевых счетов, осуществлять контроль за обоснованностью возвратов (зачетов) средств из бюджета, контролировать лицевые счета по налогам физических и юридических лиц, своевременно засчитывать переплату по налогу в счет погашения задолженности по уплате пеней и штрафных санкций по этому же налогу, а также производить своевременно зачет

переплаты по одному налогу в счет погашения задолженности по другим платежам данного налогоплательщика.

В соответствии со статьей 46 Налогового кодекса в случае неуплаты или неполной уплаты налоговых платежей, в установленный срок, налоговые органы занимающиеся учетом поступлений осуществляют бесспорное взыскание недоимки в бюджет.

Порядок начисления пеней на несвоевременно внесенные платежи в бюджет и контроль за их взиманием, также осуществляется работниками по учету в соответствии со статьей 75 части 1 НК.

Хорошо организованный налоговый учет позволяет более объективно рассматривать отсрочки и рассрочки по уплате налогов налогоплательщиками, способствует разрешению споров по вопросам налогообложения в судебном порядке в пользу налоговых органов, позволяет выявлять и исправлять ошибки допущенные при ведении учета налоговых поступлений, путем сверки расчетов и платежей с бюджетом с налогоплательщиками по всем налогам.

Налоговый учет-это бухгалтерский учет налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, поступающих в бюджет и внебюджетные фонды, он является составной частью народно-хозяйственного бюджета.

Отчетность о поступлении налоговых платежей в бюджет позволяет получать более полную, точную и достоверную информацию о собираемости налогов, сборов, пеней за неуплату платежей и штрафных санкций за нарушение налогового законодательства. Согласно данным учета и отчетности можно рассматривает вопросы действенности взимания некоторых налогов, анализировать целесообразность применения тех или иных установленных ставок по налогам. Таким образом, отчетность способствует поиску путей повышения собираемости налогов.

Налоговая система России практически создается заново, поэтому она еще несовершенна, нуждается в улучшении и в ближайшее время не может быть стабильной.

Система мер по совершенствованию налоговой политики, должна быть направлена:

- на упрощение налоговой системы, т.е. следует максимально упростить все налоговые законы и сам механизм взимания налогов;

- на повышение собираемости налогов и сборов и усилению контроля за их поступлением в бюджет;

- упрощение системы реструктуризации задолженности по платежам в бюджет налогоплательщиков, когда единственным и главным условием проведения реструктуризации должна стать уплата текущих платежей;

- на уменьшения налоговых льгот ( следует оставить только важнейшие социально- направленные льготы и льготы, стимулирующие инвестиции);

- на снижение налоговой нагрузки на отечественных производителей и ее перераспределение с реального сектора экономики в сферу потребления, однако, необходимо снижать постепенно, как за счет снижения налогов на юридических лиц, так и путем повышения налогов для физических лиц. Мои предложения по совершенствованию порядка взимания налогов, по организации налогового учета и отчетности о поступлении в бюджет налогов, сборов и других обязательных платежей следующие:

1) При формировании налоговой политики следует учитывать основные тенденции развития налоговых систем зарубежных стран с развитой рыночной экономикой, в частности сократить количество и ставки налогов, объединить их по налогооблогаемой базе;

2) Ограничить количество открываемых расчетных счетов для одного предприятия. Конечно, оперативное руководство и маневрирование финансовыми ресурсами требует иметь несколько счетов, однако зачастую организации имеют их несколько десятков, а крупные предприятия и несколько сотен;

3) На период задолженности по уплате налогов не разрешать предприятиям осуществлять долгосрочные финансовые вложения (вкладывание капиталов в кредитные организации, акционерные общества, покупку ценных бумаг, участие в инвестиционных торгах и др.).

4) Ужесточить ответственность банков за задержку платежей в бюджет и за несвоевременное исполнение инкассовых распоряжений налоговых органов.

5) Запретить регистрацию коммерческих организаций лицам, которые ранее являлись учредителями предприятий, не рассчитавшихся по налогам с бюджетом.

6) Восстановить ранее действовавший порядок обращения взыскания недоимки на дебиторскую задолженность.

7) Запретить неденежные формы расчетов между предприятиями.

8) Упразднить предъявление требований к налогоплательщикам, т. к. данная процедура (изложенная в 1 части НК) затрудняет бесспорное взыскание задолженности в бюджет.

9) Проанализировав ход проведения реструктуризации задолженности по платежам в бюджеты всех уровней, отмечается недостаточная активность предприятий в данном направлении. В условиях финансово- экономического кризиса большинство отраслей экономики находятся в тяжелом финансовом положении. В целях оживления процесса реструктуризации задолженности предприятий рекомендуется рассмотреть более эффективные варианты условий проведения реструктуризации, например: срок реструктуризации задолженности должен быть очень большим (5-10 лет) в зависимости от суммы задолженности, главное требование- это своевременная и полная уплата текущих платежей, а при неуплате (например, в течение трех месяцев)- применение жесточайших санкций.

10) Упростить систему отчетности о поступлении платежей в бюджет, путем упразднения некоторых показателей, которые дублируются в разных формах отчетности.

11)В связи с большим пробегом документов из банка плательщика до налоговых органов, и задержкой уведомлений, векселей на областном уровне и денежных зачетов на федеральном уровне, необходимо увеличить сроки представления отчетности в вышестоящие организации.

12) Совершенствовать уровень автоматизации отчетности о поступлении налоговых платежей в бюджет.

Однако только усилением фискальных методов повысить сбор налогов невозможно. Поэтому одной из основных задач должно быть целенаправленное воспитание у населения налоговой культуры, формирования общественного мнения.

Реализация предлагаемых мероприятий должна проводится комплексно, с учетом законодательно- нормативных и организационных факторов, в направлении гармонизации российского налогового права с принципами налогообложения, принятыми в международной практике.

# СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1) Астахов В.П. «Теория бухгалтерского учета». Москва 1998 год. «ЭБМ-контур»

2) Бабаев В.К. «Государственная налоговая служба». Н.Новгород 1995 год.

3) Глухов В.В., Дольдэ И.В. «Налоги. Теория и практика». Санкт-Петербург «Специальная литература» 1996 год.

4) Добрынин А.Н., Тарасович Л.С. «Экономическая теория». Санкт-Петербург 1997 год.

5) Ковалева А.М. «Финансы». Москва «Финансы и статистика» 1997 год.

6) Кейлер В.А. «Экономика предприятия». Москва-Новосибирск 1999 год. (Серия «Высшее образование») 7) Кондраков Н.П. «Бухгалтерский учет». Москва «ИНФРА-М»

1996 год.

8) МамедовО.Ю. «Современная экономика». Ростов-на-Дону «Феникс» Москва «Зевс» 1997 год.

9) Платонов B.C. «Введение в бизнес./Основы рыночной экономики». Ростов-на-Дону «Феникс» Москва «Зевс» 1997 год.

10) Ревенко П.В. и др. «Финансовая бухгалтерия». АО «Инфософт» 1994 год.

II) Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. «Современный экономический словарь». Москва «ИНФРА-М» 1997 год.

12) Раис Э. «Бухгалтерский учет и отчетность без проблем; Как читать отчетность компаний и пользоваться ею». Москва «ИНФРА-М»

1997 год.

13) Рубин Ю.Р. «Портфель конкуренции и управления финансами». Москва «Сомитэк» 1996 год.

14) Родионова В.М. «Финансы». Москва «Финансы и статистика» 1995 год.

15) Самсонов Н.Ф., Баранникова Н.П., Строкова Н.П. «Финансы на макроуровне». Москва «Высшая школа» 1998 год.

16) Черник Д.Г. и др. «Налоги: учебное пособие». Москва «Финансы и статистика» 1995 год.

17) Юткина Т.Ф. «Налоги и налогообложение». Москва: ИНФРА-М 1999 год.

18) В.Буткевич «Между прошлым и будущим. Налоговиков уполномочили снизить налоги». / Экономика и жизнь. N 41 октябрь 1998 год.

19) Гулаев В. «Налоги принимаем даже наличными». / Экономика и жизнь. N40 октябрь 1998 год.

20) Ермаков В.В. «Проведение зачетов и возвратов по суммам налогов и пеням, неправомерно начисленным и уплаченным налогоплательщиками»./ ж-л «Институт налогоплательщика» N2 1998 год.

21) Зверховский В.А. «Изменения в налоговом законодательстве. Произведенные и предстоящие». / Российский налоговый курьер N2,3 за 1999 год.

22) В.Кашин «Налоговая стратегия для чрезвычайного бюджета». / Экономика и жизнь. N 41 октябрь 1998 год.

23) Камышан В.А. «Налоговый контроль в условиях кризиса». / Российский налоговый курьер N3 1999 год.

24) Лайкам К. «Оптимизация распределения налогов между федеральными и региональными уровнями бюджетной системы.». / «Вопросы экономики» октябрь 1998 год.

25) Ю.Петров «Налоговый кодекс РФ и реформа финансово-кредитной системы: Упорядочение фискальных отношений или ослабление налогового бремени». / Российский экономический журнал N4 1998 год.

26) Шульгин С.Н. «Реформирование налоговой системы». / Российский налоговый курьер» N 1 январь 1999 год. Здесь же Мельник А.Д. «О резервах повышения налоговых поступлений».

27) Черник Д.Г. «Работа налоговых инспекций в условиях финансового кризиса»./ Российский налоговый курьер N2 февраль 1999 год.

28) Федеральный Закон от 08.01.98г. М6-ФЗ (принят ГД ФС РФ 10.12.97г.)

29) Инструкция N26 от 15.04.94г. «О порядке ведения в ГНИ оперативно- бухгалтерского учета по налогам, сборам, пошлинам и другим обязательным платежам».

30) Письмо Госналогслужбы РФ от 20.11.98г. NBT-6-09/844 «О введении в действие Бюджетной классификации РФ» (вместе с приказом Госналогслужбы РФ от 19.11.98г. N ГБ-3-09/303 «О Бюджетной классификации Российской Федерации».

31) Закон РФ «О федеральных органах налоговой полиции» от 24.06.93г.

32) Приказ Госналогслужбы России от 20.12.96г. NBA-3-28/114 (для совместного принятия мер по достоверности отчетов УФК и ГНИ и прогнозной оценки по доходам).

33) Временный порядок взаимодействия территориальных органов федерального казначейства, налоговых и финансовых органов при исполнении доходной части бюджетной системы Российской Федерации на региональном уровне (республики, края, области, района). От 21.07.97г. МАП-6-09/534.

34) Бюджетный кодекс РФ от 31.07.98 г. N 145-ФЗ (принят ГДФСРФ 17.07.98г.)

35) Налоговый кодекс РФ (Часть первая) от 31.07.98 г. N 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.98 г.)

36) Проект инструкции N26 «О порядке ведения в государственных налоговых инспекциях оперативно-бухгалтерского учета налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей». N 13-04 от 14.01.99г.

37) Письмо Госналогслужбы РФ от 23.11.98г. N ВК-6-09/849 «О внесении изменений в указания по ведению карточек лицевых счетов налогоплательщиков».

38) Закон РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» от 21.03.91г. N 943-1 ( ред. от 16.11.97г.)

39) Постановление Правительства Российской Федерации от 9.06.98г. N576 «О начислении пеней и порядке пересчета задолженности юридических лиц по уплате пеней».

40) Закон РФ от 27.12.91r.N2118-l в редакции от 10.02.99г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»