

О.В. Качур

НАЛОГИ

и налогообложение

Рекомендовано УМО по образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве **учебного пособия**
для студентов, обучающихся по специальностям
«Финансы и кредит»,
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»



МОСКВА
2007

УДК 336.1/.5(075.8)

ББК 65.261.4я73

К30

Рецензенты:

В.В. Гаврилов, д-р экон. наук, проф. Воронежского государственного университета,

В.В. Ключков, д-р экон. наук, проф. Всероссийского заочного финансово-экономического института

Качур О.В.

К30 **Налоги и налогообложение : учебное пособие / О.В. Качур. — М. : КНОРУС, 2007. — 304 с.**

ISBN 5-85971-610-9

В учебном пособии изложены основы современной налоговой системы. Раскрываются теоретические основы налогообложения, определены функции и принципы, являющиеся базой научно-теоретического обоснования и практического построения системы налогообложения.

Детально рассмотрен механизм исчисления и уплаты налогов организациями и физическими лицами. Содержание глав иллюстрируется схемами, таблицами, рисунками, примерами.

Для студентов, преподавателей и аспирантов экономических специальностей вузов и факультетов, специалистов налоговой и финансовой системы. Учебное пособие может представлять интерес для читателей, интересующихся проблемами налогообложения.

Редактор **С.Ф. Клюева**

Корректор **Н.А. Геза**

Компьютерная верстка: **С.А. Гостева**

Санитарно-эпидемиологическое заключение
№ 77.99.02.953.Д.007021.10.05 от 27.10.2005 г.

Подписано в печать 29.09.2006. Формат 60 × 90 ¹/₁₆.

Бумага газетная. Печать офсетная. Гарнитура «PetersburgС».

Усл. печ. л. 19,0. Уч.-изд. л. 15,5. Тираж 3000 экз. Заказ № 7318.

ЗАО «КНОРУС». 129110, Москва, ул. Большая Переяславская, 46

Тел.: (495) 680-7254, 680-0671, 680-1278.

E-mail: office@knorus.ru <http://www.book.ru>

Отпечатано в ГУП «Брянское областное полиграфическое объединение»
241019, г. Брянск, пр-т Ст. Димитрова, д. 40

Качество печати соответствует предоставленной заказчиком
электронной версии оригинал-макета

ISBN 5-85971-610-9
978-5-85971-610-4

© Качур О.В., 2007
© КНОРУС, 2007

ОГЛАВЛЕНИЕ

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	
1.1. Сущность, функции и принципы налогов	5
1.2. Классификация налогов	12
1.3. Элементы налога и способы взимания налогов	17
1.4. Эволюция налоговой системы России	25
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	36
ГЛАВА 2. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА	
2.1. Сущность налоговой политики	37
2.2. Налоговый механизм и его элементы	40
2.3. Налоги в системе государственного регулирования экономики	42
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	45
ГЛАВА 3. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ	
3.1. Состав и структура налоговых органов	46
3.2. Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых агентов	51
3.3. Виды налоговых проверок	54
3.4. Виды ответственности за нарушение налогового законодательства	58
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	61
ГЛАВА 4. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ	
4.1. Налог на добавленную стоимость	62
4.2. Акцизы	95
4.3. Налог на доходы физических лиц	113
4.4. Единый социальный налог	140
4.5. Налог на прибыль организаций	157
4.6. Налог на добычу полезных ископаемых	201
4.7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	210
4.8. Водный налог	217
4.9. Государственная пошлина	223
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	234

ГЛАВА 5. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

5.1. Налог на имущество организаций	237
5.2. Транспортный налог	248
5.3. Налог на игорный бизнес	255
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	259

ГЛАВА 6. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

6.1. Земельный налог	260
6.2. Налог на имущество физических лиц	268
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	270

ГЛАВА 7. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

7.1. Упрощенная система налогообложения	271
7.2. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	283
7.3. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	291
7.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	296
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	302

ЛИТЕРАТУРА	303

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1. СУЩНОСТЬ, ФУНКЦИИ И ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВ

Налог как основная форма доходов государства присущ всем государственным системам, как рыночного, так и нерыночного типа хозяйствования. Доходы государства безотносительно к конкретно-историческим системам представляют собой совокупность средств, находящихся в собственности государства и создающих материальную базу для выполнения его функций. Иначе говоря, функционирование государства предполагает объективную необходимость существования налогов.

В связи с этим о налоге можно говорить как о феномене человеческой цивилизации, неотъемлемой ее части. Социально-экономическая сущность, функции и роль налогов определяются природой и задачами государства, развитием товарно-денежных отношений и условиями воспроизводства.

Причины возникновения налогов, их общественное назначение впервые исследованы А. Смитом и Д. Рикардо. Основоположник научной теории налогообложения А. Смит определял налог как один из способов, посредством которого народ частью собственных доходов участвует в создании государственных доходов, необходимых для покрытия издержек, обусловленных задачами государства. Смит считал, что существуют три источника богатства: земля, труд и капитал, отсюда и разные формы обложения в зависимости от разнообразия источников дохода. Он признавал, что налог есть необходимость, обусловленная существованием государства.

Д. Рикардо отстаивал те же взгляды на налог и его источники. Он трактовал налоги как ту долю продукта земли и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства: они всегда уплачиваются, в конечном счете, из капитала или из дохода страны.

Теория налогообложения Ж.Б. Сэя во многом повторяет основные положения Смита и Рикардо, раскрывая и дополняя их. Сэй сфор-

мулировал положение, ставшее аксиомой, — налог черпается из двух источников: дохода и капитала. Если налогообложение принимает слишком большие размеры, оно влечет за собой печальные последствия. С одной стороны, ограничивает производительные возможности предпринимателей, что сокращает производство, с другой стороны, уменьшает способность каждого человека потреблять.

Принимая позицию Сэя, С. Сисмонди мотивировал умеренность налогообложения тем, что если государство присваивает большую долю части прибыли промышленности, земледелия, торговли, то экономическая жизнь приходит в упадок. Поэтому главное в налогообложении — не причинять препятствия воспроизводству богатства. В то же время для достижения социальной справедливости каждый должен содействовать поддержке общества в соответствии со своим доходом. Согласно теории Сисмонди налог есть цена, уплачиваемая гражданами за полученные от общества блага: обеспечение прав собственности, общественного правопорядка, правосудия и др.

Дж. Милль выступал за облегчение налогообложения средств, идущих на сбережения, которые, как правило, инвестируются, увеличивая первоначальный капитал и будущие доходы правительства.

Таким образом, воззрения на налоги постепенно выстраивались в логическую систему налогообложения, определяя не только общественное назначение налогов как необходимое условие функционирования государства, но и как обязанность граждан перед государством, что предопределило его не только экономическое, но и правовое содержание. Уже в указанных работах появляются отдельные аспекты влияния налогов на экономические процессы.

Классические взгляды на налогообложение практически без изменений нашли отражение в разработках российских ученых. Основоположник финансовой науки России Н.И. Тургенев также тесно связывал возникновение налогов с появлением государства, считая, что налоги вне государства не существуют. Он сделал вывод, что первоначально потребности государственные или, лучше сказать, потребности самих государей были удовлетворены или из удельных имений, принадлежащих государю, или посредством единовременного сбора подданных. Он считал, что форма государственных доходов меняется во времени, зависит от образованности.

А. Тривус давал следующее определение налога: налог представляет собой принудительное изъятие от плательщика некоторого количества материальных благ без соответствующего эквивалента. А. Соколов утверждал, что под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия ею расходов или для достижения каких-

либо задач экономической политики, без предоставления плательщикам его специального эквивалента.

В конце XIX — начале XX вв. И.И. Янжул и И.Х. Озеров занимались исследованием влияния косвенных налогов на экономическое развитие общества и их роли в реализации налоговой политики государства, отмечая необходимость снижения удельного веса налогов, взимаемых через цену товаров. К сожалению, аналогичная ситуация сохраняется и сегодня.

В работах отечественных ученых периода первой половины XX в. фундаментальные исследования проблем налогообложения не находят адекватного отражения в экономической литературе в силу изменения экономической ситуации. Однако отдельные вопросы по налогообложению рассматривались в контексте истории финансов России в работах: Д.П. Боголепова, П.П. Гензеля, А.А. Соколова, А.А. Тривуса и других.

В первой части Налогового кодекса Российской Федерации дано определение налога, согласно которому «под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

В силу своего многообразия налоги исследуются с различных позиций и именно этим можно объяснить существование различных дефиниций налога. Исходя из разных теоретических воззрений, налог рассматривается как категория: философская, экономическая, финансовая, правовая, политическая и социальная, что характеризует его многогранность. По нашему мнению, только на основе экономической категории можно определить суть его экономической природы. Налогу присущ «дуализм». С одной стороны, налог является базисным понятием, отражающим реально существующие производственные отношения распределительного характера, с другой стороны, это метод воздействия на количественные и качественные параметры воспроизводства. Налоги, обладая своей внутренней логикой, используются государством для достижения конкретных целей. Главная проблема состоит в том, чтобы использование налогов в качестве инструмента государственной политики не вступало в противоречие с природой налогов. Объективные и субъективные стороны налога — это единство противоречий, разрешаемых созданием адекватных базису налоговых отношений.

Можно дать следующее определение налога.

Налог — это экономическая категория, выражающая совокупность отношений между государством и членами общества по поводу безэк-

вивалентного изъятия и присвоения части доходов государством для осуществления своих функций.

Теоретическое определение налогов позволяет выделить следующие особенности:

- тесная связь с государством, для которого налоги являются основным источником доходов;
- принудительный характер платежей;
- безэквивалентное изъятие;
- денежная форма;
- законодательное оформление.

Отличительные признаки налога позволяют рассматривать его как конкретное явление на поверхности экономической жизни, не раскрывая сущности налога. Сущность налога — это реально существующие отношения перераспределения национального дохода для выполнения государственных функций.

Каждый этап исторического развития характеризуется изменением роли и функций государства, специфическими экономическими и социальными условиями, что предопределяет изменение качественного содержания налогов в процессе воспроизводства.

Более полно сущность налогов раскрывается в их функциях. Наиболее дискуссионным вопросом в теории налогов является вопрос о названии и количестве функций.

Из основного назначения налога как инструмента обеспечения государства денежными средствами для выполнения своих задач вытекает главная функция налогов — фискальная. Эта функция основная, характерная для всех государств во все периоды существования. Именно она отражает причины возникновения налогов, с ее помощью реализуется качественная определенность налогов, их общественное назначение как источника средств, обеспечивающих функционирование государства, и единственная функция, которая не ставится под сомнение в экономической литературе. Практически все экономисты считают, что основной функцией налогов является фискальная.

Фискальная функция долгое время считалась самодостаточной для выражения сути и назначения налога. Однако поскольку взимание налога является прерогативой государства, оно получает возможность воздействовать на социально-экономические процессы с помощью механизма налогообложения, что предопределило разнообразие классификаций функций налогов.

Фискальная функция, будучи основной для всех экономических систем, в процессе естественного развития закономерно порождает объективную возможность для вмешательства государства в перераспределительные процессы, влияющие на экономические отношения

в обществе. Объективный характер существования фискальной функции создает условия и возможности ее реализации в налоговой политике, т.е. воздействие налога на воспроизводственный процесс. В этом качестве ее можно выделить как регулирующую функцию, которую можно встретить в экономической литературе под разными названиями.

Регулирующая функция налогов означает, что налоги как активный участник перераспределительных процессов оказывают влияние на процессы, протекающие в хозяйственной жизни страны, в том числе уровень и динамику потребления, сбережения, накопления, инвестиции и структурные изменения.

Еще в период первоначального накопления капитала значение налогов не ограничивалось фискальной функцией. Если вспомнить классиков политической экономии и отечественных ученых, то уже в их работах обосновывается не только фискальное назначение налогов, но и регулирующее воздействие налогов на процессы накопления капитала и становления нового технологического уклада. В то же время регулирование производства, направленное на ускорение темпов экономического роста, повышает его доходность, расширяет базу фискальной функции. Из этого объективно и логично следует взаимосвязь и внутреннее единство функций, которое не исключает и противоречие между ними. Каждая функция отражает определенную сторону налоговых отношений. Фискальная отражает отношения налогоплательщика к государству, а регулирующая — государства к налогоплательщику. Результативность налоговых функций определяется ролью налогов, которая может быть как негативной, так и позитивной. Позитивной роль налогов будет тогда, когда потенциал налога как экономической категории реализован на практике и достигается относительное равенство между налоговыми функциями.

Условием оптимального использования функций налогов являются принципы налогообложения. **Принципы налогообложения** — это сущностные, базисные положения, касающиеся целесообразности и оценки налогов как экономического явления. Финансовая наука долгое время была не в состоянии ответить на вопросы, что облагать налогом и каковы принципы обложения, хотя данная проблема привлекала внимание практиков и теоретиков с момента возникновения налогов. Разработка их опиралась на индивидуалистические теории государства и налогов как рекомендации государству учитывать интересы плательщиков.

Родоначальник классической политической экономии У. Петти сформулировал принцип равновесия, согласно которому, с одной стороны, не следует допускать «излишнего» потребления и взимать все

сверх необходимого, а с другой — не вызывать возмущение населения чрезмерными налогами.

В XVII в. меркантилисты разработали ряд интересных положений по защите косвенного обложения как самого справедливого и равномерного. В XVIII в. Ф. Кенэ, О. Мирабо дали основные положения физиократов.

А. Смит, сформулировал основные принципы налогообложения, завоевавшие абсолютное признание и ставшие фундаментальными. И хотя его принципы трактуются по-разному, никто не опровергает их теоретические основы.

1. Принцип равномерности, утверждающий всеобщность обложения и равномерность распределения между гражданами соразмерно их доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства.

2. Принцип определенности, требующий, чтобы сумма, способ и время уплаты были точны и определены. (В комментариях к этому принципу можно привести слова известного итальянского финансиста Ф. Нитти, считавшего, что неопределенность — худшее из всех зол, какое только можно вообразить для податного законодательства.)

3. Принцип удобства, предполагающий, что налог должен взиматься наиболее удобным способом для налогоплательщика.

4. Принцип дешевизны, заключающийся в том, что сбор налогов должен обходиться государству как можно дешевле.

Дальнейшее развитие теории принципов нашло отражение в трудах А. Вагнера, который к классическим принципам А. Смита добавил следующие: достаточность и подвижность; выбор надлежащего источника и объекта; всеобщность и равнонапряженность.

Принцип достаточности Вагнер поставил на первое место, мотивируя тем, что государству для выполнения своих функций необходимо иметь финансовые ресурсы. В отличие от него, А. Тривус оценивал этот принцип с точки зрения народнохозяйственного значения. Он предложил принцип распределения налогового бремени между отдельными отраслями с их значением для экономического преуспевания страны.

Русский экономист Н.И. Тургенев разделял и пропагандировал в России принципы А. Смита, ставя вопрос о сбалансировании фискальных интересов государства и рядовых плательщиков. Интересным представляется позиция профессора В. Твердохлебова, считавшего, что основным принципом обложения должен быть принцип развития производительных сил. Ф. Нитти преобразил эту идею, выдвигая требование, что «налоги не должны мешать развитию производства».

Вопрос о ставках налога, его границах был поставлен в 20-х годах XX в. Решение вопроса о высоте налогообложения было найдено американским экономистом А. Лаффером в рамках теории предложения. Он установил математическую зависимость дохода бюджета от налоговых ставок.

Широкое распространение получила идея справедливости налогообложения, ставшая доминантой в работах А. Пигу, А. Вальраса, К. Линдаля, П. Самуэльсона и других. Принцип справедливости в их теориях означает, что налог, изъятый у населения, возвращается ему в виде государственных услуг. С этих позиций обосновывает два принципа П. Самуэльсон:

1) выгоды, предполагающие, что разные люди должны облагаться налогами пропорционально той выгоде, которую они могут ожидать от государства;

2) пожертвования, согласно которым население должно облагаться налогами таким образом, чтобы размер налога не выходил за рамки приемлемого.

Современные исследователи выдвигают ряд новых принципов налогообложения, способствующих достижению общих задач, стоящих перед обществом.

Нобелевский лауреат Дж. Стиглиц предлагает пять принципов налогообложения, желательных для любой налоговой системы:

- 1) экономическая эффективность;
- 2) административная простота;
- 3) гибкость;
- 4) политическая ответственность;
- 5) справедливость.

Таким образом, разработанные в XVII–XIX вв. и уточненные в XX в. с учетом экономических реалий принципы налогообложения в настоящее время могут быть классифицированы по определенным направлениям (рис. 1.1).

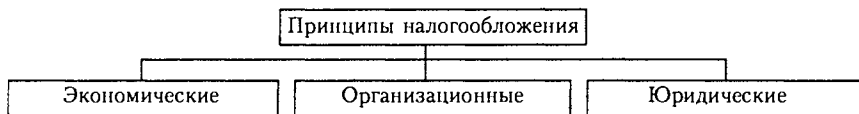


Рис. 1.1. Современная классификация принципов налогообложения

К экономическим можно отнести принципы:

■ эффективности налогообложения с точки зрения производительных сил, воспроизводственных процессов и социальной направленности;

■ прогнозирования налогообложения. В настоящее время возрастает многовариантность применения различных видов налогов;

■ нейтральности, предполагающей, что налог не должен препятствовать формированию рыночных отношений, а должен способствовать созданию конкурентной среды как основы этих отношений.

К организационным принципам относятся:

■ универсализация налогообложения, обеспечивающая одинаковые требования для всех плательщиков;

■ удобство уплаты налогов;

■ стабильность. Нестабильность налоговой системы, перманентный характер ее изменений является одним из факторов, сдерживающих экономический рост;

■ гармонизация. Принцип основан на необходимости построения такой налоговой системы, которая учитывала бы международные нормы и правила, что имеет существенное значение в условиях глобализации экономики.

К правовым относятся принципы:

■ отрицания обратной силы закона, ухудшающего положение граждан;

■ законности;

■ приоритетности налогового законодательства, заключающейся в том, что акты, регулирующие отношения, не связанные с вопросами налогообложения, не должны содержать нормы, устанавливающие особый порядок налогообложения.

1.2. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ

Классификация налогов — это группировка налогов по различным признакам. В научной литературе для классификации налогов используется специальный термин — таксономия. Многообразие классификаций, группировок и признаков, положенных в основу различными исследователями, в определенной степени отражает эволюцию налогов.

Созданные в различных странах налоговые системы включают различные виды налогов, которые группируют по разным признакам. В целом классификационные признаки универсальны и подразделяются:

■ по способу взимания;

■ уровню управления;

■ субъекту уплаты;

■ объекту обложения;

■ принадлежности к звеньям бюджетной системы;

■ назначению;

■ срокам уплаты.

Исторически в зависимости от основания, заложенного в сравнении налога по объектам обложения, они делятся на подоходно-поимущественные, в современном понимании — прямые и косвенные. К первым относятся налоги на собственность или доход; ко вторым — налоги на обращение или потребление, окончательным плательщиком которых является потребитель товара, оплачивая надбавку к цене. Такое деление известно с древности.

Один из первых ученых, стоящих у истоков налоговой науки, был У. Петти, сторонник косвенного налогообложения и приводивший доводы в пользу акцизов.

Генеральный контролер (министр) финансов Франции А. Тюрго, возражая против косвенных налогов, отмечал, что они нарушают свободу, правильный ход потребления, увеличивают издержки государства и дают преимущества иностранцам на внутреннем рынке.

Прямыми налогами, утверждал А. Вагнер, называются те, где, согласно предположению или желанию законодателя, плательщик налога является носителем его, где, следовательно, переложение налогов не предполагается и еще менее является желанием законодателя, иногда даже запрещено и наказуемо. Напротив, косвенные — это налоги, где плательщик предположительно не является носителем налогов или даже намеренно не должен им быть, а законодатель желает переложение на других, даже приказывает произвести его налогообложение.

К. Маркс рекомендовал полную отмену косвенных налогов и общую замену их прямыми налогами. Косвенные налоги повышают цены на товары, так как торговцы прибавляют к этим ценам не только сумму косвенных налогов, но и процент на прибыль и капитал, авансированный на их уплату.

С.Ю. Витте выделял большую равномерность прямых налогов по сравнению с косвенными, так как прямые налоги в большей степени соизмеряются с платежной способностью граждан. В итоге Витте делал вывод о том, что финансовая система любой страны должна базироваться на оптимальном сочетании прямых и косвенных налогов.

Эволюция налоговой системы свидетельствует об определенной закономерности в развитии прямых и косвенных налогов и в соотношении между ними, которое менялось на различных этапах развития общества. В XIX — начале XX вв. главную роль играли косвенные налоги, отличавшиеся простотой взимания, стабильностью и регулярностью поступлений. С 20-х годов XX в. доминирующую роль начинают играть прямые налоги.

В свою очередь прямые налоги делятся на реальные, которыми облагается имущество, учитывающие среднюю, а не действительную

доходность плательщика, и личные, уплачиваемые с действительно полученного дохода или имущества налогоплательщика.

Косвенные налоги обычно подразделяются на следующие виды:

- универсальные;
- индивидуальные;
- фискальные монопольные;
- таможенные пошлины.

Универсальным косвенным налогом облагаются все товары, работы и услуги. Классическими примерами таких налогов являются налог на добавленную стоимость, налог с оборота или налог с продаж. Индивидуальным косвенным налогом является акциз.

Фискальные монопольные налоги — это косвенные налоги на товары, производство или реализацию которых монополизировано государством. Этот вид налога возник из регалии, т.е. исключительного права государства на какой-либо вид деятельности. Примером фискальной монополии может служить винная монополия в России. По закону от 6 июля 1894 г. выделка спирта была сохранена за частными винокуренными заводами. Спирт-сырец поступал государству, которое перерабатывало сырец и само занималось реализацией спиртных напитков.

В настоящее время деление налогов на прямые и косвенные достаточно условное, при этом деление производится на основе принципа переложения налогов.

В бюджетной политике государства наибольшее распространение получила классификация налогов исходя из государственного устройства и компетенции государственных органов управления по установлению налогов и управлению налоговыми платежами.

В Российской Федерации состав федеральных, региональных и местных налогов за период с 1992 по 2005 гг. неоднократно изменялся.

По уровню управления согласно Налоговому кодексу Российской Федерации налоги подразделяются на федеральные, региональные и местные (табл. 1.1).

Федеральные налоги устанавливаются центральными органами представительной власти, обязательны на территории всего государства, взимаются на основании налогового законодательства и поступают в федеральный бюджет.

Таблица 1.1

Виды налогов

Федеральные	Региональные	Местные
Налог на добавленную стоимость	Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц
Налог на прибыль	Транспортный налог	Земельный налог

Федеральные	Региональные	Местные
Акцизы	Налог на игорный бизнес	
Единый социальный налог		
Налог на доходы физических лиц		
Государственная пошлина		
Водный налог		
Налог на добычу полезных ископаемых		
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов		

Региональные и местные органы власти не имеют права вводить налоги, не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации. При установлении региональных и местных налогов органы законодательной власти субъектов Российской Федерации или представительные органы местного самоуправления могут определять следующие элементы налогообложения:

- налоговые ставки в пределах, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации;
- порядок и сроки уплаты налога;
- налоговые льготы и основания для их использования.

Объект обложения большинства федеральных налогов с организаций связан с операциями по реализации товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав. Налоговый кодекс Российской Федерации определяет круг тех операций, которые относятся к понятию реализации. В статье 39 НК РФ даются подходы к определению операций реализации.

Реализацией товаров (работ, услуг) организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, выполнение одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому. Кроме того, реализацией в некоторых случаях считается оказание услуг одним лицом другому на безвозмездной основе.

Помимо общей (традиционной) системы налогообложения существуют специальные налоговые режимы, которые предусматривают освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;

- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Группировка налогов по объекту обложения также встречается в научных изданиях. Она отражает деление налогов на налоги на доходы, имущество, действия, ресурсы.

По назначению использования налоги делятся на общие, специальные и чрезвычайные. Общие налоги обезличиваются и поступают в единую казну государства. Специальные налоги имеют строго целевое назначение. Преимущество общих налогов состоит в том, что они обеспечивают гибкость бюджетной политики, способность государственных органов перераспределять поступающие средства между направлениями расходов. Введение чрезвычайных налогов непосредственно связано с конкретным событием или этапом существования и развития той или иной страны.

В зависимости от распределения налогов между различными бюджетами они подразделяются на:

- закрепленные — налоги непосредственно поступают в определенный бюджет (например, НДС поступает в федеральный бюджет в размере 100%, местные налоги зачисляются только в местные бюджеты);
- регулирующие — налоги распределяются в соответствии с бюджетным законодательством в различные бюджеты в определенной пропорции (налог на прибыль организаций) с целью улучшения их сбалансированности. Регулирующую роль выполняют в основном федеральные и региональные налоги.

В зависимости от субъекта налоги подразделяются на следующие виды:

- налоги с организаций (налог на прибыль, налог на имущество организаций);
- налоги с физических лиц (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц);
- смешанные налоги (земельный налог, транспортный налог).

Основная часть налогов в Российской Федерации относится к категории смешанных налогов.

По степени периодичности уплаты:

- разовые;
- периодически-календарные, которые подразделяются на ежемесячные, ежеквартальные, полугодовые и ежегодные.

По источнику, к которому относятся налоги:

- относимые на издержки производства и обращения (единый социальный налог, налог на добычу полезных ископаемых);

- включаемые в продажную цену продукции (НДС, акцизы);
- относимые на финансовые результаты на дебет счета 90 (налог на имущество организаций);
- на прибыль и за счет прибыли (налог на прибыль).

1.3. ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И СПОСОБЫ ВЗИМАНИЯ НАЛОГОВ

Общемировая теория налогов выработала совокупность общих понятий, категорий налогообложения, которыми оперируют во всех цивилизованных странах.

Налогу как экономической категории свойственна своя система элементов, выражающая его содержание, форму, принципы построения и организации взимания. **Элементы налога** — это родовые признаки, отражающие социально-экономическую сущность налога. Характеристика элементов отражается в законодательных актах и нормативных документах государства.

Перечень обязательных элементов, которые должны быть оговорены, чтобы налог считался установленным, приведен в Налоговом кодексе Российской Федерации. В статье 17 НК РФ определено, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

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

Кратко охарактеризуем эти основные элементы и факультативные.

Субъект налогообложения — это юридическое или физическое лицо, на которое законодательством возложена обязанность уплачивать налог. На практике не всегда налог уплачивается тем лицом, на которое возложена эта обязанность, происходит переложение налога с одного субъекта на другой. В этом случае различаются налогоплательщик и носитель налога. *Носитель налога* — это лицо, на которое перекладывается тяжесть налогового бремени с субъекта налогообложения. Именно за счет носителя налога налоговый платеж уплачивается в бюджет.

По российскому законодательству налогоплательщиками и плательщиками сборов выступают организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги и сборы.

В налоговых правоотношениях также следует отличать налогоплательщика от налогового агента и сборщика налогов. *Налоговые агенты* — это лица, на которых возложены обязанности по исчислению,

удержанию у налогоплательщиков и перечислению соответствующего налога. *Сборщики налогов и сборов* — уполномоченные органы (государственные, органы местного самоуправления) и должностные лица, осуществляющие прием средств от налогоплательщиков в уплату налогов и сборов и перечисление их в бюджет.

Налогоплательщик может участвовать в налоговых отношениях через законного представителя или уполномоченного представителя. Примером первого может служить обязанность родителей уплатить налог с доходов несовершеннолетнего ребенка. В качестве второго вида представительства выступает юридическое или физическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы во всех взаимоотношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Например, в соответствии с действующим российским законодательством в случае реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговом органе, НДС уплачивается за них российскими организациями за счет средств, перечисляемых иностранным организациям.

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются посредством принципа постоянного местопребывания, с учетом которого различают два вида субъектов налогообложения: резиденты и нерезиденты.

Например, в Российской Федерации налоговым резидентом признается физическое лицо, которое имеет постоянное место жительства в Российской Федерации. Постоянное местожительство предполагает, что физическое лицо проживало на территории Российской Федерации в течение года не менее 183 дней. Это условие относится как к гражданам Российской Федерации, так и к иностранным гражданам и лицам без гражданства. Аналогичная схема определения факта резидентства существует (пребывание на территории страны более 183 дней в году) во многих странах.

Налоговый статус физических лиц определяется с помощью теста физического присутствия. Когда временного критерия недостаточно, для определения места налогообложения лица используются дополнительные признаки:

- место расположения привычного местожительства;
- центр жизненных интересов;
- место обычного проживания;
- факт гражданства.

Для определения налогового статуса юридических лиц используют следующие основные тесты, наиболее часто встречающиеся в практике:

- инкорпорации;

- юридического адреса;
- места центрального управления и контроля;
- другие.

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

Количество объектов обложения должно определять и количество налогов, входящих в налоговую систему страны. Это означает, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения и один и тот же объект не может облагаться дважды.

Теоретически объекты обложения можно разделить на следующие виды:

- имущественные права (право собственности на имущество и пользование имуществом);
- действия субъекта (реализация товаров, ввоз и вывоз товаров);
- результат хозяйственной деятельности (прибыль, доход, добавленная стоимость).

В некоторых случаях объекты обложения являются источником уплаты налога.

Источник налога — это доход субъекта, из которого уплачивается налог. На макроэкономическом уровне источником налога является вновь созданная стоимость или национальный доход страны.

С источником и объектом налога тесно связана **налогооблагаемая база**, являющаяся основой для исчисления суммы налога, которая представляет собой стоимостную, физическую и иную характеристику объекта налогообложения. Налоговая база и порядок ее определения по федеральным, региональным и местным налогам устанавливается Налоговым кодексом Российской Федерации.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. При обнаружении ошибок в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде производится перерасчет налоговых обязательств в периоде совершения ошибок. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки.

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.

Налогоплательщики — физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого в произвольной форме.

Цена для целей налогообложения — это фактическая цена реализации товара (выполнения работ, оказания услуг), указанная сторонами сделки как реальная рыночная цена. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Вместе с тем налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность цен по сделкам в следующих случаях:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Когда цены таким образом отклоняются от рыночной, налоговый орган вправе вынести решение о доначислении сумм налога и пени, рассчитанных исходя из рыночных цен.

Налоговым законодательством предусмотрены три метода определения рыночных цен для целей налогообложения (рис. 1.2).

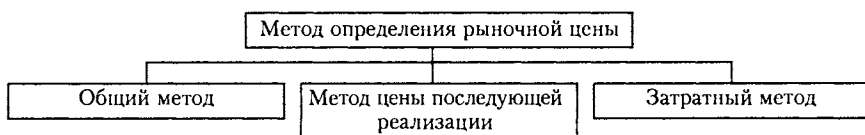


Рис. 1.2. Методы определения рыночной цены

В соответствии с общим методом рыночная цена определяется исходя из обычных при заключении сделок между взаимозависимыми лицами надбавок к цене или скидок, вызванных:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением сроков годности или реализации товаров;

- маркетинговой политикой;
- реализацией опытных моделей и образцов в целях ознакомления с ними потребителей.

Рыночная цена — это цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических условиях.

Метод цены последующей реализации выражается следующей формулой:

$$Ц_r = Ц_{пр} - З - П,$$

где $Ц_r$ — рыночная цена;

$Ц_{пр}$ — цены, по которым товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже);

$З$ — обычные затраты покупателя при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ и услуг;

$П$ — прибыль покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации, используется затратный метод. Он может быть выражен следующей формулой:

$$Ц_r = З + П.$$

Основным элементом налога является **налоговая ставка** — размер налога на единицу обложения или норма налогообложения. Налоговая ставка, выраженная в процентах к доходу налогоплательщиков, называется налоговой квотой. В Налоговом кодексе Российской Федерации дается следующее определение налоговой ставки: налоговая ставка представляет собой величину налоговых изъятий на единицу измерения налоговой базы.

С учетом различных факторов ставки налога классифицируются:

- в зависимости от построения налогов:
 - твердые — в абсолютной сумме на единицу обложения, независимо от размера дохода,
 - процентные или долевые ставки,
 - смешанные ставки, сочетающие в себе твердые и долевые;
- в зависимости от влияния налогов на объект обложения:
 - стандартная,
 - повышенная,
 - пониженная;

■ по экономическому содержанию различают:

- маргинальные,
- экономические,
- фактические.

Маргинальные ставки — это предельные ставки, установленные законодательством.

Фактическая ставка представляет собой отношение реально уплаченной суммы налога к расчетной величине налоговой базы.

Экономическая ставка — это отношение всей суммы уплаченного налога ко всему полученному доходу плательщика.

Размеры ставок могут изменяться в зависимости от избранного метода налогообложения (рис. 1.3). **Метод налогообложения** — это порядок изменения налоговой ставки в зависимости от роста налоговой базы.

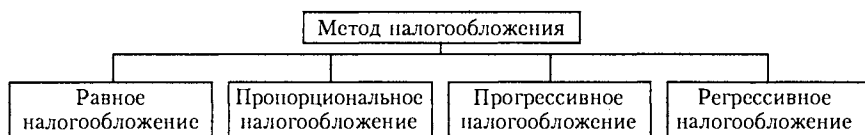


Рис. 1.3. Методы налогообложения

Равное налогообложение предполагает установление равной суммы налога для каждого налогоплательщика. Примером такого налогообложения может служить подушный налог — древний и простой вид налогообложения. Этот метод не учитывает имущественное положение налогоплательщика и применяется крайне редко.

При пропорциональном налогообложении ставка для каждого плательщика одинакова, а сумма налога возрастает пропорционально базе налогообложения. Большинство налогов в российской налоговой системе строится на основе пропорционального метода (налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц и т.д.).

Прогрессивное налогообложение предполагает рост налоговой ставки по мере увеличения налоговой базы.

Выделяют несколько возможных подходов к построению прогрессии в налогообложении:

■ простая поразрядная прогрессия. Суть ее в том, что доходы делятся на разряды и для каждого разряда определяется налог в твердой сумме. В настоящее время такая система не используется;

■ простая относительная прогрессия. В этом случае также устанавливаются разряды, но для каждого разряда определяются различные ставки. Ставка применяется ко всей базе налогообложения. В отли-

чие от простой поразрядной прогрессии при использовании метода простой относительной прогрессии налог возрастает пропорционально, однако сохраняется тот же недостаток — резкость переходов;

■ сложная прогрессия — наиболее распространена в настоящее время и считается удовлетворяющей требованию справедливости. При этом методе повышенная ставка налога применяется не ко всему объекту обложения, а только к его части, превышающей определенный уровень. Сложная прогрессия обеспечивает большую плавность, чем другие виды прогрессий, которая зависит от количества разрядов и возрастания ставки. Примером сложной прогрессии может служить налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

При регрессивном налогообложении ставка налога сокращается с ростом налоговой базы. Этот метод применяется при установлении единого социального налога. В экономическом смысле регрессивными являются косвенные налоги.

Налоговый период — это календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Если организация была создана до начала календарного года, то первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца данного года.

При ликвидации (реорганизации) до конца календарного года последним налоговым периодом для организации является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

Правила определения продолжительности налогового периода при создании, ликвидации, реорганизации не применяются в отношении тех налогов, для которых в качестве налогового периода установлен календарный месяц или квартал. В этих случаях изменения налогового периода производятся по согласованию с налоговыми органами по месту учета налогоплательщика.

Порядок исчисления налога. Обязанность исчислить сумму налога может быть возложена на налогоплательщика, налоговый орган или на налогового агента. Большинство налогов исчисляются налогоплательщиками самостоятельно, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Суммы налога на имущество, транспортного налога и земельного налога с физических лиц рассчитывают налоговые органы. На налоговых агентах лежит ответственность за правильное и своевременное исчисление, удержание и перечисление налога в бюджет, например налога на доходы физических лиц, НДС

с иностранных организаций. Исчисление налога может осуществляться по некумулятивной системе (обложение налоговой базы по частям). Широкое распространение получил метод исчисления налога нарастающим итогом (кумулятивный метод).

Сроки уплаты налогов и сборов. Сроки уплаты налога и сбора устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение срока допускается только в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации. При уплате налога и сбора с нарушением срока налогоплательщик уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, либо указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно свершиться.

При расчетах налоговой базы налоговыми органами срок оплаты возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Налоговые льготы — полное или частичное освобождение субъекта от налога в соответствии действующим законодательством. Самой важной налоговой льготой является необлагаемый минимум, т.е. наименьшая часть объекта, полностью освобожденная от обложения.

Налоговые льготы — это вычеты, скидки при определении налогооблагаемой базы.

Разновидностью налоговых льгот является инвестиционный налоговый кредит. Он может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет по налогу на прибыль и по региональным и местным налогам, при условии проведения организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ или технического перевооружения собственного производства, а также осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности и др.

Следующая разновидность налоговых льгот — отсрочка или рассрочка налогового платежа. Может быть предоставлена налогоплательщику на период от одного до шести месяцев с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Отсрочка или рассрочка предоставляются при наличии одного из следующих оснований:

- причинение ущерба стихийным бедствием;
- задержки финансирования из бюджета;
- угроза банкротства в случае единовременной выплаты налога.

Исключение возможности единовременной выплаты налога может быть вследствие имущественного положения физического лица, а также в некоторых других случаях.

Российское налоговое законодательство также использует понятие налогового кредита. Он представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от трех месяцев до одного года по одному или нескольким налогам.

Существуют следующие способы взимания налога (рис. 1.4).

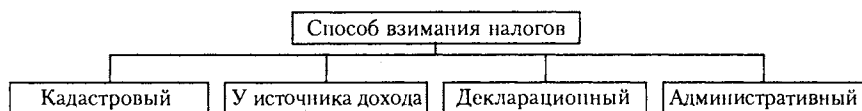


Рис. 1.4. Способы взимания налога

Кадастровый способ предполагает использование кадастра. Кадастр — это реестр, который устанавливает типичный перечень объектов, классифицируемых по внешним признакам. С его помощью определяется средняя доходность объекта обложения.

Взимание налога у источника дохода называют безналичным способом уплаты налога, т.е. налогоплательщик получает доход за вычетом удержанного налога.

Взимание налога по декларации по налогу на доходы физических лиц представляет собой изъятие налога после его получения. Однако в большинстве случаев подача декларации является отчетным действием.

Административный способ предусматривает возможность уплаты налога на основе налогового уведомления, выписанного налоговым органом.

1.4. ЭВОЛЮЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

История развития налогов в Русском государстве начинается с конца IX в., т.е. в эпоху объединения древнерусского государства как одного из условий возникновения налогов. Первоначальным источником казны была дань — это прямой налог (подать), собираемый с населения, который изначально ассоциировался с военной контрибуцией. По мере роста и усиления Киевского государства, дань превращалась в подать, уплачиваемую населением государству. Единицей обложения государства являлся «дым» (определенное количество печей и труб) или плуг (известное количество пашни). Господствовало натуральное хозяйство, влияние которого отражалось на форме дани, взимаемой двумя способами: «повозом» (система привоза дани князю) и «полюдьем» (система сбора дани через экспедицию, в которую входила дружина князя). Особое место в Древней и средневековой Руси занимает церковная десятина, под которой понималось отчисление десятой части доходов князя в пользу церкви. Косвенные налоги взимались в виде судебных и торговых пошлин. Особое распространение получил так

называемый мыт, пошлина, взимавшаяся при провозе товаров через заставы городов и крупных селений. В период феодальной раздробленности большое значение приобрели пошлины за провоз товаров по территории владельцев земли. На первых стадиях образования Киевской Руси функции государства были ограничены обороной границ и их расширением, но позднее возникает необходимость в общественных постройках, поддержании внутреннего порядка, содержании аппарата управления. Это требует увеличения налогов, собираемых в различных формах: дань, оброк, подать, урок, поборы. Подать включала дань, оброк и урок. Дань устанавливалась произвольно, оброк (один из видов феодальной ренты, уплачиваемой зависимыми крестьянами феодалам) взимался с определенного предмета, а урок (любые обязательные повинности, которые необходимо было исполнить к определенному сроку) определялся по размеру и времени поступления.

Налоги в Киевской Руси выполняли только одну функцию — фискальную. Субъектом налогообложения являлся свободный общинник — смерд. Объектами обложения были средства производства, произведенный продукт, жилище. Источником уплаты налогов являлся прибавочный продукт и часть необходимого продукта крестьянского хозяйства и ремесленного производства. Преобладали прямые реальные и личные налоги, косвенные налоги в виде фискальной монополии на соль и таможенных пошлин зарождались.

К моменту распада Древнерусского государства на отдельные княжества объектом обложения становится земля. В большинстве княжеств в качестве основы обложения выступала соха. Особенностью этой специфически русской окладной единицы являлся уравнительный принцип. Внутри сохи действовал раскладочный принцип. Хозяйство, включенное в соху, несло коллективную ответственность за полноту и своевременную уплату подати. Однако в этот период отсутствовало единообразие в податной системе, в пределах каждого княжества существовали свои виды податей.

Следующий этап изменения податной системы связан с татаро-монгольским игом на Руси. Дань под названием «выход ордынский» в пользу ханов Золотой Орды платили русские князья в течение 200 лет. При этом ордынское налоговое бремя постоянно возрастало. Единицей обложения в городах был двор, в сельской местности — хозяйство.

Переход от раздробленности Руси сопровождался централизацией финансовой и налоговой систем. Большое значение имели реформы, проведенные Иваном III и Иваном IV. Освобождение от татаро-монгольского «выхода» означало, что доходы казны стало возможно формировать не только за счет косвенных налогов, но и прямых. Однако в целом финансовая система XVI в. еще не выработала единого

подхода для создания унифицированного податного права налогоплательщиков, но в то же время способствовала укреплению централизованного феодального государства.

В XVII в. для выяснения налоговых способностей населения государство неоднократно проводило переписи, так как посошное обложение как окладная налоговая единица перестала удовлетворять потребности государства и населения. Соха не давала возможность правительству облагать налогами отдельные группы населения, не определяла число работников. В связи с недостатками поземельного обложения принимается решение о переходе всех прямых налогов с сохи на тяглый двор. Подворная система расширила количество плательщиков, включив в их число население, не обладающее ни землей, ни лавками, ни мастерскими. Результатом введения подворного обложения стало массовое объединение крестьянских семей в один двор, с одними воротами с целью уменьшения размера налога. В этот период наряду с натуральными платежами большинство государственных налогов стало взиматься в денежной форме, так как существовало огромное количество внутренних торговых пошлин, затрудняющих товарный обмен. В связи со слабостью отечественного купечества продолжает действовать система протекционизма. Косвенные налоги, особенно после введения кабацких и питейных, взимавшиеся путем надбавки к цене в XVII в., давали более половины доходов казны. За период с середины XVI в. до середины XVII в. размеры налогов увеличились вдвое. Но при этом кроме чисто фискальной функции налоги впервые стали выполнять воспроизводственную функцию — способствовать развитию отечественного производства и торговли, защищать от конкуренции иностранного капитала. Основными субъектами налогообложения продолжали оставаться крестьяне и посадские люди, но появляется новая группа налогоплательщиков — купцы. Изменяется единица налогообложения и соотношение между прямыми и косвенными налогами в пользу последних — акцизы, монополии и таможенные пошлины стали играть все большую роль в качестве источников государственных доходов.

Большие изменения в налоговой системе произошли во времена правления Петра I. Возложена обязанность сбора налогов на «Регламент государственной Камер-коллегии» и определены принципы налоговой политики Российского государства:

- взаимная зависимость налоговой системы и всего народного хозяйства;

- необходимость соизмерения величины налогов с имущественным состоянием плательщика, правило распределения и методы сбора налогов.

Эти положения соответствовали передовым теориям Западной Европы, однако на практике не были реализованы. Проблемы увеличения источников финансирования долголетней войны со Швецией и общие программы преобразования страны были связаны с радикальным изменением в сфере налогообложения. Петр I увеличивает количество налогов и их ставки. При этом использует своеобразную форму национализации: расширил государственные регалии и ограничил частную собственность, превратив в оброчные объекты частные суда, постоянные дворы, лавки, мосты, переправы и т.д. Одновременно устанавливается государственная монополия на торговлю наиболее выгодными товарами как на внутреннем, так и на внешнем рынках. Эти доходы укрепили финансовую базу, но потребности возрастали еще быстрее, поэтому проводится реформа налогообложения. Заменяются постоянные и временные прямые сборы одной податью по новой окладной единице — мужской душе, т.е. переход от подворного налогообложения к подушной подати. Подушная подать представляла собой вид прямого личного налогообложения, взимаемого с души, кроме привилегированных сословий, в размерах, не зависящих от величины доходов и имущества. В XII в. до н.э. подушный налог существовал в Китае, в Средние века в Великобритании, Германии, Франции. Размер государственной подати был дифференцирован: на крепостного мужика — 8 гривен (помимо 4 — помещику). Государственные крестьяне, купцы платили 12 гривен. Подушная подать стала играть ключевую роль в формировании доходов казны. Изменения в системе сбора налогов происходят с изменением административно-территориального деления России и созданием должности губернатора, на которого возлагаются функции по сбору налогов. Учреждается Сенат — постоянно действующий высший орган государственного управления в сфере государственных доходов и расходов.

Не случайно именно в петровскую эпоху начинает формироваться система представлений о целях и принципах взимания налогов, что находит отражение в работах русских экономистов. В работе И.Т. Посошкова, крупного теоретика финансов начала XVIII в., «Книга о скудности и богатстве» в одной из глав рассматриваются предложения в области финансов:

- установить льготное взимание пошлин для русских купцов и высокие пошлины и низкие цены на привозные товары;

- царские поборы с крестьян надо брать с количества обрабатываемой земли в удобное для крестьян время, при этом крестьяне должны платить налоги по единому тарифу. Объект обложения — десятина;

- отдельную систему тарифа предлагается для городской местности, кроме церковных дворов;

■ заменить многочисленные внутренние таможенные сборы одним царственным праведным сбором. Пошлина должна взиматься с каждого товара лишь один раз;

■ ввозные пошлины для иноземных купцов должны быть установлены по каждому товару отдельно.

О практическом внедрении идей Посошкова нет подтвержденных данных, однако многие мероприятия Петра I соответствуют его идеям.

Во второй половине XVIII — начале XIX вв. продолжалось совершенствование налоговой системы. Наиболее значительным мероприятием того периода было уточнение налогообложения купечества: введение налогообложения имущества и частнопромысловых сборов с торгово-промышленных предприятий.

Гильдейская реформа *Канкрин* в 1824 г. означала переход к промысловому обложению. Именно в этот период введена патентная система обложения торговли и промыслов, сохранившаяся со значительными модификациями вплоть до 30-х годов XX в.

Особенно крупные изменения в налоговой системе XIX в. произошли при министре С.Ю. Витте. Была проведена реформа торгово-промышленного налогообложения, усовершенствован промысловый налог. Появились питейные акцизы, установлен дополнительный табачный акциз. С целью повышения доходов была введена государственная монополия на продажу спиртных напитков. В 1906 г. на долю налогов приходилось менее 33% обыкновенных доходов. Наиболее значительными из числа неналоговых доходов этого периода были казенные доходы от продажи питей.

В начале XX в. налоги в формировании доходов бюджетной системы России играли относительно незначительную роль.

В первые годы советской власти отечественные исследователи в целом методологически правильно подходили к анализу переходного периода, справедливо указывая, что ее специфика заключена не только в многоукладности, но и в определенной направленности развития экономики в целом. Модель построения социалистического государства на основе общественной собственности на средства производства превращало государство в организацию, выполнявшую функции непосредственного управления всей экономикой страны.

Государство, руководствуясь уничтожением основ капиталистических отношений, сохраняя прежнюю дореволюционную систему, вводит революционные специфические налоги. Эти налоги в виде *контрибуций*, направленные на экспроприацию капиталов и средств производства, подрывали еще сохранившуюся налоговую базу. Контрибуции не обеспечивали регулярного поступления налогов в бюджет и не позволяли привлечь основную часть населения к участию в фор-

мировании его доходов. Кроме того, национализация промышленных предприятий, отмена частной собственности на землю привели к сокращению объектов реального обложения. И без того острая нехватка бюджетных средств сопровождалась, как ни парадоксально, сознательной ликвидацией основных доходных источников. Налоговая система этого периода характеризовалась двумя направлениями:

- 1) введением новых налогов, выполняющих чисто революционные задачи;
- 2) отменой видов налогов, потерявших значение.

В этот период теоретическая разница между конфискацией и налогом практически исчезла: конфискация сама превратилась в универсальную налоговую систему. Ослабленная войной экономика и практически разваленная налоговая система затрудняли мобилизацию финансовых ресурсов. Государству необходимо было обеспечить продовольственными и сырьевыми ресурсами армию, военные заводы и население. И именно разверстка как система «налога гражданской войны» в условиях инфляции обеспечила существование государства. В то же время, выступая в качестве системы изъятия всех излишков в натуральной форме, разверстка подрывала стимулы к трудовой деятельности, приводила к сокращению товарно-денежных отношений, затрудняя переход к денежным налогам. Экономические и политические условия диктовали необходимость максимальной концентрации финансовых ресурсов для выполнения государственных функций, а задачи подъема экономики требовали заинтересованности производителей.

Это обусловило новый этап экономической политики Советского государства, этап осуществления нэпа. Отмена разверстки, замена ее продналогом повлекла за собой изменения системы финансового хозяйства, восстановление нормального налогообложения. Во вновь построенной налоговой системе нашли отражение следующие принципы:

- многократность и множественность налогообложения;
- переход к регулярным окладным налогам;
- смешанная форма натуральных и денежных поступлений;
- четкое деление налогов на государственные и местные;
- частое изменение налогового законодательства.

Множественность налогов и сборов обусловила необходимость применения наиболее простых форм обложения, которые могут обеспечить быстрое поступление доходов в государственный бюджет и дать достаточный финансовый эффект.

Первым прямым налогом с несельскохозяйственного населения, введенным в июне 1921 г., был промысловый налог. Он взимался с государственных, кооперативных, частных промышленных предприятий и торговых организаций. Налог состоял из двух сборов: патентного

и уравнильного. Ставки патентного сбора дифференцировались в зависимости от местонахождения (5 поясов) и разряда предприятия, определяемого по внешним признакам (число рабочих и служащих, размер помещений, характер и род деятельности). В значительной степени налог имел авансовый характер, так как засчитывался при уплате уравнильного сбора. Первоначально уравнильный сбор определялся в размере 6% от оборота предприятий с последующим его снижением до 1,5%, учитывая тяжелое финансовое положение предприятий. Уравнильный сбор представлял, по сути, налог с оборота. Полагаем, что использование уравнильного сбора являлось оправданной мерой. Оборот по реализации товара как объект обложения позволял относительно равномерно облагать все товары. В основу его исчисления принималась декларация плательщика или отчет предприятия об оборотах за полугодие. Если сравнивать промысловый налог с сегодняшним налогом на добавленную стоимость, влияющий на производителей и потребителей, то можно увидеть существенную разницу в проценте обложения: уже в тот период постепенное снижение налога и его дифференциация по отраслям и формам собственности подтверждала разработанную позже теорию Лаффера.

Важное значение для становления новой налоговой системы стало введение в ноябре 1922 г. подоходно-поимущественного налога. Основой обложения был совокупный доход, определяемый по декларациям плательщиков. Ставки налога зависели от размера дохода и составляли от 0,83 до 15%. Заработная плата рабочих и служащих в совокупный доход не включалась и налог с нее взимался при ее выплате. В дополнение к подоходному налогу устанавливались оклады налога с имущества, представляющие собой налог на капитал. Размеры обложения росли по мере увеличения имущества, что препятствовало слиянию капиталов, созданию товариществ и акционерных обществ. В то же время государственные предприятия были освобождены от поимущественного налога. Очевидна теоретическая невозможность обложения государственных предприятий поимущественным налогом, так как все имущество принадлежало государству. Государственные предприятия платили подоходный налог в размере 8% от суммы чистого дохода. Налог носил линейный характер, в отличие от прогрессивного обложения поимущественным налогом. Обложение частных предприятий было весьма разнообразным. Они облагались в зависимости от оборота, капитала, дохода. Это было связано с ограничением рамок деятельности частного капитала, размеров его накоплений, что соответствовало общему направлению экономической политики государства.

Определенное значение в финансовой системе нэпа имел рентный налог с городских и других земель, изъятых из сельскохозяйственного

оборота. Рентный налог состоял из двух частей: основной и дополнительной. Основной взимался в размере средней доходности сельскохозяйственных угодий в данной местности, дополнительный — в зависимости от доходности строений, возведенных на этой земле. Важной задачей была унификация платежей крестьянства. Если для городского населения вводились денежные налоги, то с крестьян продолжали взиматься натуральные платежи. Это объяснялось как натурализацией сельского хозяйства, так и большой потребностью государства в сельскохозяйственной продукции. Натуральные налоги носили окладной характер, что давало возможность в определенной мере учитывать платежеспособность хозяйства. Однако множественность натуральных налогов осложняла их взимание, препятствовала росту товарности хозяйства, развитию отдельных его отраслей. В интересах обеспечения крестьянству большей свободы в распоряжении сельскохозяйственными продуктами все ранее действующие налоги были консолидированы в единый сельскохозяйственный налог. Он дал возможность крестьянину вносить налоги за счет заработка или за счет реализации продуктов. Государство с помощью этого налога направляло крестьянство к развитию таких отраслей, которые являлись наиболее выгодны с позиции рынка, т.е. тех, на которые городское население предъявляло большой спрос. Сокращение натуральной части единого сельскохозяйственного налога обеспечила наиболее выгодную реализацию своей продукции крестьянству и ознаменовала собой денатурализацию налоговой системы. Налоговые поступления в бюджет от этого налога составляли третью часть всех денежных поступлений.

В целях укрепления доходной части государственного бюджета Советское государство наряду с прямыми налогами ввело систему косвенных налогов в виде акцизов. Ставки налога дифференцировались в зависимости от цены товаров. По мере развития народного хозяйства и укрепления финансового положения страны были снижены акцизы на ряд товаров широкого потребления и увеличены ставки на предметы не первой необходимости. В результате удельный вес поступлений в бюджет по акцизам на предметы не первой необходимости повысился соответственно с 32,9% в 1922—1923 гг. до 56,7% в 1925—1926 гг., а удельный вес акцизов на товары первой необходимости снизился с 67,1 до 43,3%. При этом общая сумма поступлений увеличилась, что дало возможность регулировать процессы развития промышленности и торговли.

Увеличение суммы налоговых поступлений в период нэпа с 584 млн до 3522 млн руб., свидетельствует о возрастании роли налоговой системы как одного из основных элементов регулирования экономики, способствующего развитию предпринимательства, созданию рынка и нормальной системы денежного обращения.

Таким образом, налоговая система новой экономической политики, являясь органической частью всей экономической политики, была направлена на решение задач социалистического государства в переходный период, подавление капиталистических элементов в промышленности, торговле и в сельском хозяйстве; укрепление и развитие социалистических форм хозяйства. Рост обобществленного хозяйства и вытеснение из сферы производства и обращения капиталистических элементов систематически сокращали долю последних в национальном доходе страны. Концентрация в государственном бюджете большей части национального дохода позволяла целенаправленно использовать эти ресурсы, форсировать развитие отраслей народного хозяйства исходя из общегосударственных потребностей, решать социально-экономические задачи.

В целом период нэпа характеризуется активным использованием налоговых рычагов для осуществления политических и экономических целей государства.

К 1930 г. был ликвидирован частный сектор в промышленности и торговле, утратила свое значение вся сложная система налогообложения частного сектора. Фундаментальные изменения произошли и внутри государственного сектора: основным производственным звеном стали предприятия, действующие на началах хозяйственного расчета в условиях централизованного планового управления народным хозяйством. На этом этапе решение новых задач государством потребовало упрощенной системы взаимоотношений промышленности и торговли с бюджетом.

В связи с этим налоговая реформа 30-х годов базировалась на двух основных принципах:

- 1) рационализация, упрощение налоговой системы с учетом изменений в соотношениях между различными секторами народного хозяйства;
- 2) изменение форм распределения национального дохода, направленных на решение новых задач социалистического строительства.

Новая налоговая реформа установила двухканальную систему платежей: отчисления от прибыли и налог с оборота.

Налог с оборота унифицировал 53 платежа, существенное значение среди которых имели промысловый налог и 12 акцизов. Этот налог, представляя собой огромный гипертрофированный акциз, просуществовал до 1992 г., и его доля в общем объеме доходов государственного бюджета была высока. Налог устанавливался в форме платежа, взимаемого в твердых ставках к обороту или валовой выручки от реализации товаров, представляя собой часть цены товара. С 1931 г. ставки налога с оборота дифференцируются по товарным группам, так как ранее установленные единые ставки привели к нарушению принципов хозяйственного расчета деятельности предприятий.

Основой формирования отчислений от прибыли в 1930 г. являлся налоговый принцип, согласно которому устанавливался твердый про-

цент ее изъятия в бюджет — 81% для промышленных предприятий и 84% для торговых предприятий. Практически вся прибыль промышленных и торговых предприятий изымалась в доход государства. Централизованное обеспечение оборотными средствами и капитальными вложениями не удовлетворяло потребности предприятий, что повлекло изменение принципа определения размеров отчислений от прибыли. Размер отчислений от прибыли стал дифференцироваться в зависимости от величины прибыли предприятия и его потребности в собственных средствах для развития производства. Сформировавшаяся в результате налоговой реформы 1930 г. система распределения прибыли с некоторыми изменениями действовала долгое время.

Экономическая реформа 1965 г. положила начало качественно новому этапу в развитии распределительных отношений, предполагая использование преимущественно экономических методов управления экономикой.

Прежде всего, существенно изменилось распределение прибыли. В первую очередь предприятие вносило в бюджет плату за основные производственные фонды и нормируемые оборотные средства, фиксированные (рентные) платежи и свободный остаток прибыли.

Предполагалось, что плата за производственные фонды должна стать основной формой платежей в бюджет и важнейшим источником централизованных финансовых ресурсов государства. Она взималась по нормативу 6% от среднегодовой стоимости фондов и нормируемых оборотных средств, явившись прототипом современного налога на имущество с предприятий. Величина платы не зависела от объема производства, уровня затрат, цен, поэтому была наиболее устойчивым источником доходов государственного бюджета. Основное назначение платы за фонды — стимулирование более эффективного их использования, ликвидация ненужных предприятию производственных фондов. Плата за фонды не смогла реализовать заложенные в ней возможности по двум причинам: во-первых, отсутствие реального рынка средств производства ограничивало возможности предприятия по техническому перевооружению производства, во-вторых, свободный остаток от прибыли стал доминирующим в процессе распределения и доля его отчислений была высока (табл. 1.2).

Дальнейшее развитие нормативных отношений предприятий с государством шло по пути активизации и расширения сферы использования нормативных методов. Так, в соответствии с Условиями экономического эксперимента в Министерстве приборостроения СССР от 12 июля 1979 г. основу хозяйственного механизма должны были составлять долговременные стабильные экономические нормативы распределения прибыли. По нормативам в первоочередном порядке

Таблица 1.2

**Распределение прибыли промышленных предприятий
за 1970–1985 гг.**

(%)

Распределение прибыли	1970	1975	1980	1985
Получено прибыли — всего	100	100	100	100
из нее: внесено в бюджет	74	68	66	63
Плата за производственные фонды	8	12	15	17
Фиксированные платежи	4	4	1	—
Свободный остаток прибыли	49	50	49	35
Отчисления от прибыли	10	1	0.1	11
Оставлено в распоряжении предприятия	26	32	34	37

стали производиться все расчеты министерства с бюджетом по отчислениям от прибыли, а фонды экономического стимулирования создаваться уже после этих расчетов. Формирование нормативов отчислений от прибыли в бюджет не было достаточно отработано. В основу были положены не конкретные закономерности индивидуального воспроизводства в отраслях народного хозяйства, а фактически сложившиеся в предшествующем периоде соотношения и величины, поэтому их основой продолжал оставаться свободный остаток прибыли.

Задача ускорения общественного развития в нашей стране требовала резкого расширения прав предприятий в тесной увязке с кардинальной реформой хозяйственного механизма. Меняется парадигма реформы, происходит постепенный отказ от ограничения ее рамками формальной децентрализации управления, переносится акцент на перестройку отношений собственности и рыночные механизмы функционирования экономики.

Предприятия переходят на две формы хозяйственного расчета на основе полной самоокупаемости и самофинансирования, при которой нормативные отчисления в бюджет осуществлялись или от прибыли, или от расчетного дохода. Введение двух моделей хозяйственного расчета имело цель преобразовать экономическую среду, заинтересовать предприятия в повышении их доходности. Но проведенные изменения носили в большей части организационной характер: они затронули форму платежей, а не их экономическое содержание. Отчисления от прибыли (дохода) взимались в бюджет по нормативам, в основу которых была положена методика исчисления свободного остатка прибыли. Произошло несовпадение продолжающейся политики централизации финансовых ресурсов с задачами производства, что привело к появлению

убыточных предприятий и целых отраслей. Сохранение нормативных платежей в бюджет стало тормозом для использования экономических рычагов и методов управления экономикой. Единственно верным в этой ситуации решением был отказ от многоканальной системы платежей и переход к взаимоотношениям с бюджетом на налоговой основе.

Налоги как форма финансовых отношений отличается рядом преимуществ, вытекающих из самой природы налога: им свойственна универсальность, так как они распространяются на все субъекты рыночных отношений. Налоговое регулирование позволяет в полной мере эффективно реализовывать индивидуальные особенности предприятия, выбрать наиболее эффективный путь решения, заранее учитывая налоговые изъятия. Поскольку налог является прежде всего фискальным инструментом, то он воздействует на хозяйствующие субъекты в тех направлениях, которые наиболее полно соответствуют народно-хозяйственным интересам, что позволяет государству использовать налог как регулятор воспроизводственных процессов, не затрагивая интересы налогоплательщиков.

С 1992 г. были введены практически все новые законы современного этапа российской налоговой системы.

Вопросы для самоконтроля

1. Охарактеризуйте налог как важнейшую экономическую категорию.
2. Выделите основные сущностные признаки налога.
3. Осветите фискальную и регулирующие функции налогов.
4. Раскройте содержание принципов налогообложения.
5. По каким признакам можно классифицировать налоги?
6. Каким образом классифицируются налоги исходя из государственного устройства?
7. В чем состоят отличия прямых налогов от косвенных?
8. Назовите элементы налогообложения.
9. Каким образом классифицируются налоги по объекту обложения?
10. Чем отличаются фактическая ставка налога от экономической?
11. Рассмотрите виды налоговых ставок.
12. Назовите основные методы налогообложения.
13. Охарактеризуйте налоговую систему в СССР в 20-е годы XX в.
14. Каковы направления налоговой реформы 30-х годов XX в.?
15. Какие изменения произошли в налогах с 30-х по 90-е годы?
16. Какие налоги несут в большей или меньшей степени фискальную нагрузку, а какие — регуливающую?
17. Какие налоги имеют регрессивный характер?
18. Какие элементы налогообложения могут устанавливать региональные власти?
19. Какие операции относятся к реализации товаров (работ, услуг)?
20. Что относят к специальным налоговым режимам?

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА

2.1. СУЩНОСТЬ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Одним из основных инструментов государственного регулирования экономических процессов является **налоговая политика**, которая представляет собой систему целенаправленных действий государства в области налогообложения на основе экономических, правовых и организационно-контрольных мероприятий. Налоговая политика относится к косвенным методам государственного регулирования.

Содержание и цели налоговой политики обусловлены объективными и субъективными факторами, политическим строем, задачами, стоящими перед государством.

В силу указанного представляется первостепенным сформировать концепцию налоговой политики с позиции экономической детерминированности, т.е. равновесия финансовых интересов государства и хозяйствующих субъектов. Отношения собственности на средства производства и предметы потребления, обуславливая распределение ресурсов между хозяйствующими субъектами и ограничивая тем самым их производственное и личное потребление, являются причиной возникновения противоречия между ограниченными размерами объекта собственности каждого отдельного хозяйствующего субъекта и изменчивым процессом налогообложения. Социально-экономический смысл налога — смена формы собственности или переход права собственности на финансовые ресурсы налогоплательщиков в государственную бюджетную сферу.

Сложившиеся в государстве налоговые отношения отражаются в налоговой политике, задача которой состоит в обеспечении финансовыми ресурсами функционирования самого государства, создании благоприятных условий для повышения эффективности национальной экономики и повышения уровня жизни населения. Налоговая политика определяет роль налогов в обществе, которая может быть позитивна или негативна по отношению к субъектам хозяйствования. Для государства рост налоговых изъятий является положительным

фактором, а для субъектов хозяйствования — отрицательным. Проблема состоит в определении границ изъятия, в оптимальном сочетании функций налогов, их влиянии на состояние экономической, социальной и политической системы в обществе.

Центральный вопрос налоговой политики — это необходимость научного обоснования предела налоговых изъятий, т.е. величины ставки налогов, не угнетающей производителей и воспроизводство рабочей силы. Вопрос о пределах налогообложения включает два вектора. Первый связан с размером индивидуального налогообложения, т.е. размером налога, возлагаемого на конкретного плательщика. Вторым — с размером налогового бремени на макроуровне, т.е. какая доля созданного ВВП должна перейти к государству.

В силу различий предприятий по фондоемкости, материалоемкости, трудоемкости, рентабельности продукции величина показателей налогового бремени различна. В среднем за 2003 г. налоговая нагрузка на выручку оценивается на уровне 27%, средневзвешенные значения налоговой нагрузки на выручку и добавленную стоимость соответственно 16 и 37%. Наиболее высокая нагрузка на выручку в среднем по предприятиям строительных материалов — 33%, легкой промышленности — 31% и машиностроения — 27%.

Цели налоговой политики:

- **фискальная** — основная, которая выражается в обеспечении государства финансовыми ресурсами путем мобилизации части созданного ВВП страны для финансирования его расходов;

- **экономическая** — целенаправленное воздействие на экономику через налогообложение для регулирования спроса и предложения, проведения структурных изменений общественного воспроизводства;

- **социальная** — сглаживание неравенства в уровнях доходов населения путем перераспределения национального дохода и валового внутреннего продукта;

- **стимулирующая** — предполагает активизацию инвестиционной и инновационной деятельности, создание условий для ускоренного накопления капитала в наиболее перспективных отраслях экономики;

- **экологическая** — охрана окружающей среды и рациональное природопользование за счет введения экологических налогов и штрафных санкций;

- **контрольная** — используется государством для принятия решений в области функционирования как отдельных видов налогов, так и всей налоговой системы;

- **международная** — введение налогов в соответствии с требованиями международных соглашений для укрепления экономических связей с другими странами.

Методы осуществления налоговой политики зависят от тех целей, которые стремится достичь государство. В современной практике широкое распространение получили такие методы, как изменение налоговой нагрузки на налогоплательщика, введение дифференцированных налоговых ставок, установление или отмена налоговых льгот и др.

Субъект управления — государство.

Объект управления — налогообложение.

Содержание налоговой политики многогранно и включает в себя:

- выработку научно обоснованной концепции развития налоговой системы;

- определение основных направлений и принципов налогообложения;

- разработку мер, направленных на достижение поставленных конкретных целей в области социально-экономического развития общества, увеличения доходной части бюджета и т.д.

В зависимости от длительности периода и характера решаемых задач налоговая политика подразделяется на налоговую стратегию и налоговую тактику.

Налоговая стратегия предусматривает решение крупномасштабных задач, связанных с разработкой концепции развития налоговой системы страны.

Налоговая тактика предусматривает решение задач конкретного периода путем своевременного изменения налоговой системы.

Стратегические направления налоговой политики определяются высшими органами исполнительной и законодательной власти государства.

Можно выделить следующие стратегические направления налоговой политики:

- построение стабильной налоговой системы;
- облегчение налогового бремени товаропроизводителей;
- сокращение налоговых льгот;
- развитие налогового федерализма.

В зависимости от масштаба и сферы влияния налоговая политика подразделяется на внутреннюю и внешнюю. Внешняя налоговая политика направлена на избежание двойного налогообложения, сближение налоговых систем различных стран, усиление налогового контроля при совершении международных торговых операций. Внутренняя налоговая политика проводится в рамках национальной экономики и предусматривает решение внутренних задач.

Существуют три типа налоговой политики:

- 1) политика максимальных налогов;

2) политика разумных налогов;

3) политика высоких налогов с одновременно высоким уровнем социальных гарантий.

В первом случае государство устанавливает высокие ставки налогов, сокращает налоговые льготы, преследуя только фискальную цель. Такая политика проводится государством в определенные моменты развития. Подобная политика была в Российской Федерации в 1992 г. Вместе с тем предпосылок для ее проведения не существовало, в силу чего она привела к негативным последствиям.

Во втором случае государство учитывает не только фискальные интересы, но и создает максимально благоприятные условия для развития экономики и предпринимательской деятельности. Данная политика приводит к сокращению налоговых поступлений в бюджет и, следовательно, к свертыванию социальных программ.

Третий тип налоговой политики представляет собой нечто среднее между второй и первой. Ее суть в установлении высокого налогообложения и значительного числа государственных программ.

Для осуществления налоговой политики государство использует всю совокупность элементов налогового механизма.

2.2. НАЛОГОВЫЙ МЕХАНИЗМ И ЕГО ЭЛЕМЕНТЫ

Налоговая политика реализуется через налоговый механизм. **Налоговый механизм** — это совокупность способов и правил налоговых отношений, с помощью которых обеспечивается реализация целей налоговой политики.

В Толковом словаре русского языка слово «механизм» означает «внутреннее устройство (система звеньев) машины, прибора, аппарата, приводящее их в действие». Таким образом, налоговый механизм — это система звеньев налоговых отношений, приводящих в действие налоговую политику государства.

Внутреннее содержание налоговой политики формируется исходя из сущности налогов, из паритета двух функций: фискальной и регулирующей, предполагающих равновесие между общегосударственными, корпоративными и личными интересами.

К элементам налогового механизма относят (рис. 2.1).

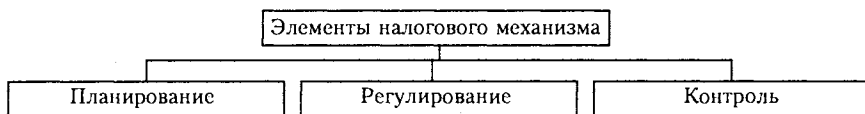


Рис. 2.1. Элементы налогового механизма

Налоговое планирование — это экономически обоснованная система прогнозов налоговых поступлений с учетом реальных экономических условий. В зависимости от периода различают планирование:

- оперативное;
- текущее;
- долгосрочное;
- стратегическое.

Основная задача планирования — обеспечение качественных и количественных показателей программ социально-экономического развития страны исходя из разработанных и принятых налоговых законов.

На государственном уровне роль налогового планирования определяют анализ поступления налогов, тенденций и факторов роста налогооблагаемой базы и на этой основе определение объемов налоговых поступлений в бюджеты.

Налоговое регулирование — это система экономических мер оперативного вмешательства в ход воспроизводственных процессов.

Принципы налогового регулирования:

- экономическая обоснованность;
- финансовая целесообразность;
- сбалансированность интересов.

Основная задача налогового регулирования — создание общего налогового климата для внутренней и внешней деятельности организаций, обеспечение преференциальных налоговых условий для стимулирования приоритетных отраслевых и региональных направлений движения капитала.

Налоговое регулирование осуществляется различными способами и методами, такими, как:

- способы — льготы и санкции;
- методы — инвестиционный налоговый кредит, отсрочка, рассрочка, трансферты и др.

Принципиальные подходы к регулированию налоговых правоотношений во многих странах определяются основным налоговым законом — Налоговым кодексом.

Конечная цель налогового регулирования — уравновесить интересы трех субъектов: государства, хозяйствующих субъектов и граждан.

Налоговый контроль — это комплекс мероприятий по анализу причин отклонений от запланированной величины налоговых поступлений с целью принятия решений о проведении корректирующих мероприятий в области налогообложения, направленных на приближение фактического исполнения к запланированному.

Правильно сформированная налоговая политика и достаточно отлаженный налоговый механизм, учитывающий требования к его построению и функционированию, это необходимое условие для эффективного налогообложения.

2.3. НАЛОГИ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ

Макроэкономическая политика современного государства, как правило, основывается на базовой экономической теории. Развитие экономической системы приводит к постоянной смене экономических концепций, лежащих в основе экономической политики государства.

До 30-х годов XX в. концепция о стихийно и автоматически поддерживаемом рыночном равновесии в условиях совершенной конкуренции, при полной занятости производственных ресурсов и ограниченной роли государства в хозяйственной жизни, была доминирующей в экономической литературе.

Однако в начале XX в. взрывной характер развития техники и технологии, разрушительные экономические кризисы перепроизводства и потрясения в банковской системе, ярко выраженная тенденция к монополизации, изменили рыночный механизм. В этих условиях он оказался недостаточным для поддержания экономической системы в равновесном состоянии, и государство вынуждено было брать на себя функцию регулирования многими экономическими процессами. Период Великой депрессии, падение производства, массовая безработица послужили основанием для разработки нового теоретического подхода. Для этого подхода характерны энергичные методы государственного вмешательства в хозяйственные процессы посредством целого ряда методов, в том числе комплекса мероприятий в налоговой и денежно-кредитной сферах. Выделим два альтернативных направления использования налогов в государственном регулировании:

- 1) кейнсианское;
- 2) неоклассическое.

Дж. Кейнс явился основоположником теории и практики государственного регулирования экономики, одним из инструментов которой являлись налоги. Кейнсианская модель государственного регулирования главное значение придает «эффективному спросу» населения, в недостатке которого автор видит основную причину кризисных явлений в экономике. Государство должно восполнить недостающий спрос за счет увеличения своих расходов, налогов, стимулирования инвестиций и производства. Именно государство, считал Кейнс, в экстремальные периоды должно выбирать приоритетные направления раз-

вития экономики и проводить соответствующее финансирование за счет своих доходов. Образовавшийся при этом дефицит государственного бюджета покрывается государственными займами, а выплаты процентов по этим займам проводятся за счет налогов. Варьируя разницей между доходами и расходами бюджета в зависимости от конкретных экономических условий, государство может влиять на изменение основных макроэкономических пропорций. В данной системе налоги становятся не только средством балансирования бюджета, но и инструментом регулирования потребления и инвестиций. Кейнс писал, что серьезное изменение в налоговой политике может вызвать известные перемены склонности к потреблению. Налоги, полагал Кейнс, являются средством стабилизации экономики. Отводя государству ведущую роль, Кейнс обосновал тезис о возможности изменения налоговых ставок в зависимости от фазы цикла или темпов роста экономики.

Кейнсианский подход к макроэкономическому регулированию нашел отражение в официальных программах экономической политики ряда стран.

Экономическая реальность 70—80-х годов XX в., связанная с обострением инфляционных процессов, снижением темпов экономического роста, повышением уровня безработицы и бюджетным дефицитом, изменила приоритеты экономического развития. Доктрина Кейнса перестала соответствовать новым условиям. Кейнсианское направление в макротехории уступило место неоклассическим концепциям, базирующимся на знаменитом принципе свободы и тезисе о внутренней устойчивости рынка, а следовательно, отрицании активной государственной политики. В неоклассическом направлении широкое распространение получили две концепции: *монетаризм* и *теория экономики предложения*.

В отличие от Кейнса, яркий представитель монетаристской теории М. Фридман решительно выступал против расширения экономических функций государства. Поставив под сомнение кейнсианский механизм бюджетного финансирования, где изменения налоговых ставок и расходов бюджета обеспечивают многократный прирост национального дохода, монетаристы отводят налогам незначительную роль в стабилизации экономики.

В их теории налоги, наряду с другими механизмами, воздействуют лишь на денежное обращение, изымая излишнее количество денег. Золотое правило монетаризма предполагает стабильность элементов бюджета, в том числе налоговых ставок. Последние не должны корректироваться в ответ на циклические изменения хозяйственной активности. Этот подход отвергает кейнсианские рецепты точной настрой-

ки экономики, сокращает возможность государства воздействовать на экономическую среду.

Изменение ставок налогов на поведение индивидов определяется соотношением двух эффектов: эффекта дохода и эффекта замещения. Изъятие большой доли доходов ведет к тому, что люди предпочитают уменьшать продолжительность и интенсивность труда, и труд заменяется досугом. Это относится не только к наемному труду, но и к деятельности предпринимателей. В то же время налог, частично обесценивая доход, вынуждает индивида изменять объем и структуру потребления. Поэтому при разработке налогообложения необходимо учитывать как эффект дохода, так и эффект замещения, которые способны оказывать дестимулирующее воздействие на функционирование экономики. Необходимым условием устранения этого воздействия, по Лафферу, является снижение налоговых ставок. Теория Лаффера обосновала положение о том, что более низкие налоговые ставки могут не изменить или даже увеличить налоговые поступления. Налоговые поступления, согласно Лафферу, являются продуктом одновременно и налоговой ставки, и налоговой базы. По мере того как налоговая ставка возрастает, база сокращается. Эффект воздействия изменения норм обложения на бюджетные поступления, следовательно, зависят от величины эластичности выпуска продукции по налоговой ставке.

Лаффер считал, что сокращение налогов, понижение предельных норм обложения может иметь стимулирующий эффект на экономику, налоговую базу:

- налоговая база будет расти вследствие расширения объема производства;
- часть экономических субъектов выходит из так называемой подпольной экономики в легальную;
- активизируется рациональное использование производственных возможностей.

Эти три эффекта, взятые вместе, указывал Лаффер, демонстрируют простую логику того, как сокращение отдельных налоговых ставок может в действительности увеличить налоговые поступления. Зависимость между налоговой системой и налоговыми поступлениями представлена кривой Лаффера (рис. 2.2).

На основе анализа статистических данных были выведены оптимальные предельные ставки. Авторы налоговой реформы в США И. Брэдли и Р. Гефард установили предельную ставку для корпораций — 30—35%, М. Фридмен понижал ее до 25%, а М. Эванс предлагал еще более низкие ставки, которые позволят затормозить и инфляционные процессы.

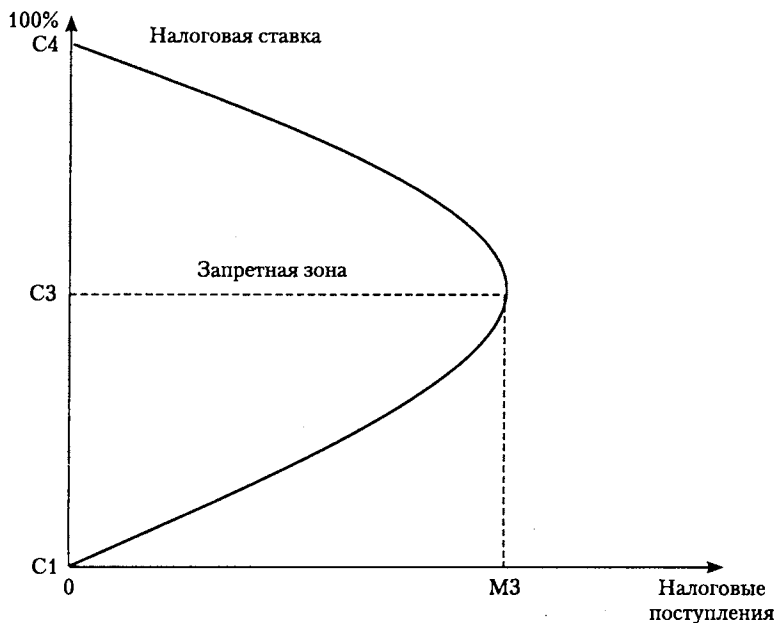


Рис. 2.2. Кривая А. Лаффера

Очевидно, что при таком подходе уровень налоговых ставок является главным решением всех проблем смешанной экономики, основным регулятором хозяйственной жизни.

Вопросы для самоконтроля

1. К каким методам государственного регулирования относится налоговая политика?
2. В чем заключаются цели налоговой политики?
3. Чем отличаются налоговая стратегия и налоговая тактика?
4. Назовите стратегические направления налоговой политики.
5. Охарактеризуйте внешнюю и внутреннюю налоговую политику.
6. Что такое налоговый механизм?
7. Какими способами и методами осуществляется налоговое регулирование?
8. Какая основная цель налогового планирования на макроуровне?
9. Назовите элементы налогового механизма.
10. Кто является крупным представителем монетарной политики?
11. Чем различаются кейнсианская и неоклассическая теория налогообложения?
12. Что показывает кривая Лаффера?

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

3.1. СОСТАВ И СТРУКТУРА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Налоговый контроль — одна из составляющих общей системы финансового контроля, действующей в Российской Федерации.

Система налоговых органов в Российской Федерации построена в соответствии с административным и национально-территориальным делением, принятым в Российской Федерации и состоит из трех звеньев (рис. 3.1). Каждый уровень системы и ее составляющие имеют свои функции и специфику.

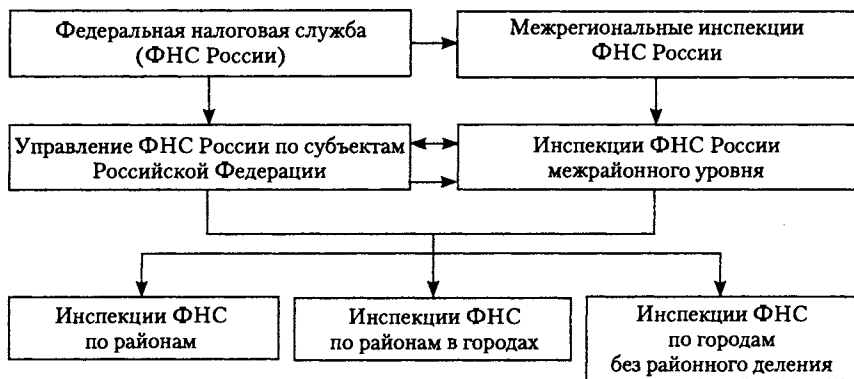


Рис. 3.1. Структура налоговых органов в Российской Федерации

Центральным органом управления налогообложения в Российской Федерации является Федеральная налоговая служба.

Основные функции, возложенные на ФНС России по контролю и надзору за:

- соблюдением налогового законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

■ правильностью исчисления, полнотой, своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов и иных обязательных платежей;

■ производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;

■ соблюдением валютного законодательства в пределах компетенции налоговых органов;

■ информированием налогоплательщиков по вопросам налогового законодательства и разъяснением системы налогообложения.

ФНС России также является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим:

■ государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей;

■ представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Федеральная налоговая служба руководствуется в своей деятельности Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, а также Положением о ФНС России.

Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Федеральную налоговую службу возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством Российской Федерации по представлению Министра финансов.

Структура налоговых органов утверждается приказом Федеральной налоговой службы Российской Федерации. Каждый налоговый орган является самостоятельным юридическим лицом, но в то же время находится в вертикальной подчиненности и входит в единую централизованную систему.

Отдельные структурные подразделения центрального аппарата ФНС России представлены на схеме 1.

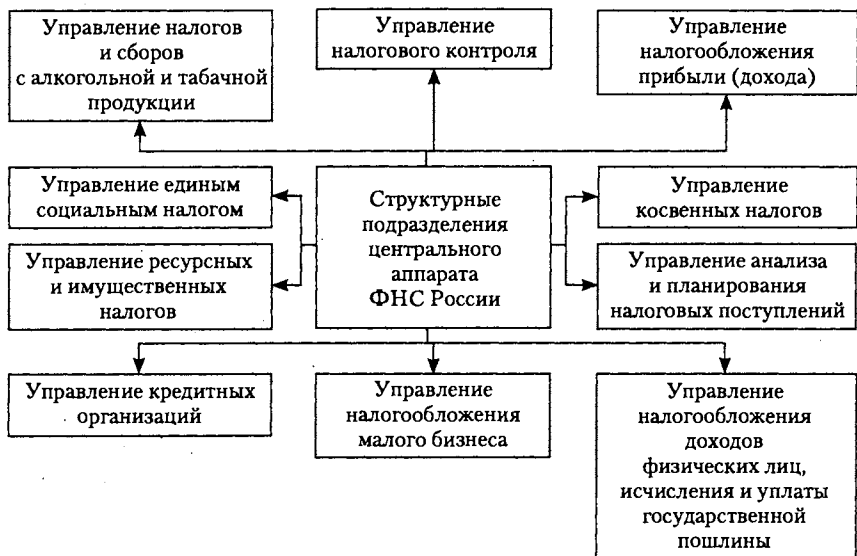


Схема 1. Отдельные структурные подразделения ФНС России

Особенностью реформирования структуры налоговых органов является создание межрегиональных и межрайонных инспекций.

В отличие от традиционных инспекций, осуществляющих контроль в зависимости от территориальной принадлежности налогоплательщика, межрегиональные и межрайонные инспекции строят свою работу исходя из категории налогоплательщика и его отраслевой принадлежности.

Межрегиональные инспекции по федеральным округам занимают промежуточное положение между федеральной налоговой службой и территориальными управлениями ФНС России (рис. 3.2).

Межрегиональные инспекции ФНС России по федеральным округам созданы для:

- осуществления взаимодействия с полномочными представителями Президента Российской Федерации в федеральных округах по вопросам, отнесенным к их компетенции;
- контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах на территории соответствующего федерального округа;
- проведения налоговых проверок.

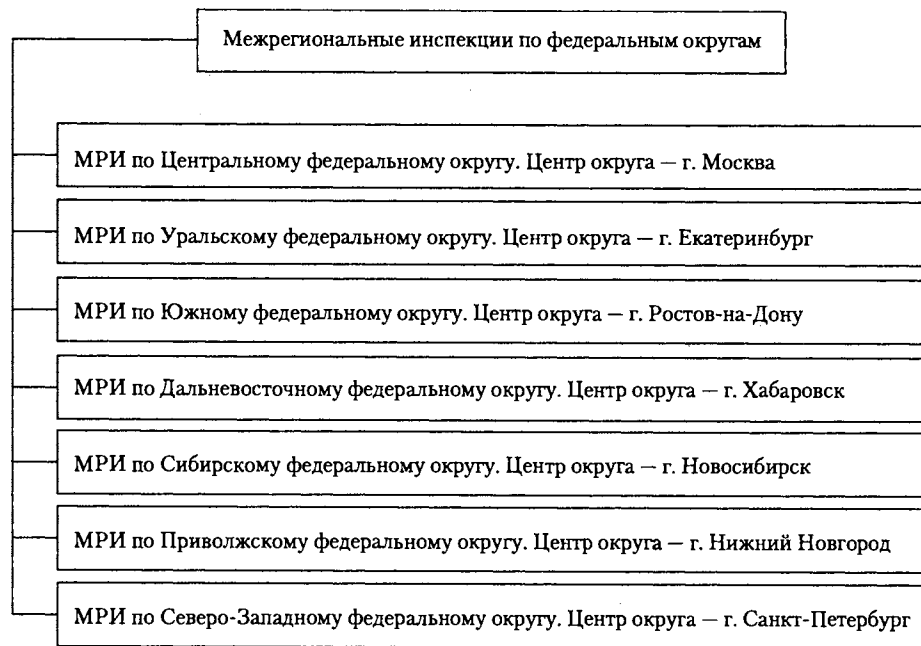


Рис. 3.2. Состав межрегиональных инспекций по федеральным округам

На межрегиональном уровне также существуют семь межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам в следующих сферах:

- 1) разведка, добыча, переработка, транспортировка и реализация нефти и нефтепродуктов;
- 2) разведка, добыча, переработка, транспортировка и реализация природного газа;
- 3) производство и оборот этилового спирта из всех видов сырья, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции;
- 4) электроэнергетика, в том числе производство, передача, распределение и реализация электрической и тепловой энергии;
- 5) производство и реализация продукции металлургической промышленности;
- 6) оказание транспортных услуг;
- 7) оказание услуг связи.

Налоговые службы на уровне субъектов Российской Федерации (республик, краев) выполняют следующие задачи:

- осуществляют контроль за соблюдением налогового законодательства на территории соответствующего субъекта Российской Федерации;

- обеспечивают поступления налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет.

Руководитель Управления ФНС по субъекту Российской Федерации назначается руководителем ФНС России по согласованию с полномочным представителем Президента Российской Федерации по соответствующему субъекту Российской Федерации.

Можно выделить два вида инспекций Федеральной налоговой службы межрайонного уровня:

- 1) инспекции ФНС России, контролирурующие территорию не одного, а нескольких административных районов;

- 2) инспекции ФНС России, осуществляющие налоговый контроль за крупнейшими налогоплательщиками, которые подлежат налоговому администрированию на региональном уровне.

Налоговые инспекции на местах имеют право:

- проводить налоговые проверки;

- производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов

для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

- приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;

- требовать от налогоплательщиков исправления выявленных налоговых нарушений;

- предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски о ликвидации организации; о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах; о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя; в иных случаях;

- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени и другие права.

В состав обязанностей налоговых органов входят:

- соблюдение законодательства о налогах и сборах;

- осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

- ведение в установленном порядке учета налогоплательщиков;

- проведение разъяснительной работы по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения;

- возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов;

- соблюдение налоговой тайны;

- направление налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

3.2. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ

Законодательство Российской Федерации устанавливает, что налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются органи-

зации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации возложена обязанность уплачивать налоги и сборы. Налоговые агенты — это лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджет. Основные права налогоплательщиков закреплены в ст. 21 НК РФ. Согласно этой статье налогоплательщики имеют право:

- получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

- получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

- получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит;

- на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

- представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

- представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

- требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие Налоговому кодексу Российской Федерации или иным федеральным законам;

- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

- требовать соблюдения налоговой тайны;

- требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Налоговые агенты и плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.

Законодательство Российской Федерации определило круг обязанностей, исполнение которых возложено на налогоплательщика. Налогоплательщики согласно ст. 23 НК РФ обязаны:

- уплачивать законно установленные налоги;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;

- представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

- выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

- предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы;

- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов; документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций также и произведенные расходы); документов, подтверждающих уплаченные (удержанные) налоги.

Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуально-го предпринимателя специальную информацию (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Обязанности организаций и индивидуальных предпринимателей по передаче в налоговые органы специальной информации

Информация	Срок представления
Об открытии или закрытии счетов	В 10-дневный срок
Обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации	Не позднее одного месяца со дня создания, реорганизации или ликвидации обособленных подразделений

Информация	Срок представления
Обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях	Не позднее одного месяца со дня начала участия в российских и иностранных организациях
О реорганизации	Не позднее трех дней со дня принятия решения о реорганизации

Для налоговых агентов предусмотрены обязанности, связанные со спецификой их деятельности (табл. 3.2)

Таблица 3.2

Обязанности налоговых агентов

Направления деятельности	Обязанности налоговых агентов
Исчисление, удержание и перечисление налогов	Правильно и своевременно исчислять налоги; удерживать налоги из средств, выплачиваемых налогоплательщикам; перечислять налоги в бюджеты (внебюджетные фонды); вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов; вести учет удержанных и перечисленных налогов в бюджеты (внебюджетные фонды), в том числе персонально по каждому налогоплательщику
Представление в налоговый орган по месту учета сведений и документов	В течение одного месяца письменно сообщать: — о невозможности удержать налог у налогоплательщика; — о сумме задолженности налогоплательщика; — представлять документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов

3.3. ВИДЫ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Формы и методы налогового контроля, осуществляемого через систему органов ФНС России, установлены Налоговым кодексом Российской Федерации. В соответствии со ст. 82 НК РФ налоговый контроль производится должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции (рис. 3.3).

Налоговые органы имеют право проводить камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Под камеральной налоговой проверкой понимается проверка представленных налогоплательщиком в налоговый орган налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, проводимая по местонахождению налогового органа.

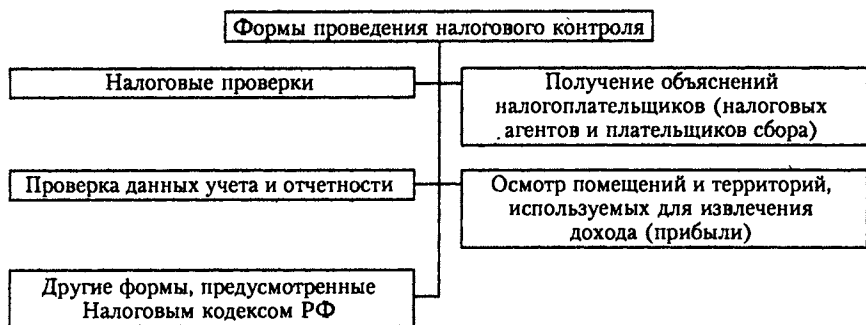


Рис. 3.3. Формы проведения налогового контроля

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой отчетности, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Если в ходе проверки выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

На начальном этапе камеральной проверки в обязательном порядке проводится визуальная проверка правильности оформления налоговой декларации в соответствии с требованиями к порядку ее заполнения.

Основными задачами камеральной проверки являются:

- проверка правильности составления расчетов по налогам;
- логический контроль и взаимная увязка показателей, содержащихся в бухгалтерской отчетности и налоговых расчетах;
- предварительная оценка достоверности бухгалтерской отчетности и налоговых расчетов.

Следует выделить ряд существенных моментов, касающихся организации и проведения камеральных налоговых проверок, которые налоговый орган не имеет права нарушать:

■ проверкой может быть охвачено не более чем три календарных года деятельности налогоплательщика, предшествовавших году проведения проверки;

■ проверка проводится три месяца, по истечении этого срока налоговый орган не вправе требовать от налогоплательщика представления каких-либо документов;

■ специального разрешения руководителя налогового органа на проведение камеральной проверки не требуется;

■ результатом камеральной проверки может быть внесение налогоплательщиком изменений в представленные налоговому органу документы, вынесения налоговым органом решения о взыскании недоимки по налогам, пени и наложения штрафных санкций.

Выездная налоговая проверка проводится по местонахождению налогоплательщика, его филиала или представительства на основании решения руководителя (заместителя) налогового органа. Выездной налоговой проверкой, как и камеральной, могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Выездная налоговая проверка может проводиться как по одному, так и по нескольким видам налогов, уплачиваемых одним налогоплательщиком. В качестве объектов проверки могут фигурировать, например, проверка правильности исчисления налога на прибыль, т.е. выборочная или сплошная (проверка правильности законодательства о налогах и сборах). При проведении выборочной проверки налоговый орган может в течение года назначить выездную налоговую проверку по другим налогам. При проведении же сплошной проверки право на очередное ее проведение возникает у налогового органа только по истечении одного года с момента проведения указанной проверки.

Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период, за исключением двух случаев:

1) проверка осуществляется в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика;

2) проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Выездные налоговые проверки филиалов и представительств могут проводиться налоговым органом как в рамках проверки самого налогоплательщика, так и независимо от него.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган

может увеличить продолжительность выездной проверки до трех месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить:

- инвентаризацию имущества налогоплательщиков;
 - осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений;
 - осмотр территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения;
 - выемку документов.
- По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку (рис. 3.4) о проделанной работе, в которой фиксируются:
- предмет проверки;
 - сроки проведения проверки.



Рис. 3.4 Результаты выездной налоговой проверки

3.4. ВИДЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

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

Налоговый кодекс Российской Федерации выделяет виды налоговых правонарушений и устанавливает за них меры ответственности (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Санкции за нарушение налогового законодательства

Нарушение	Штраф
Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ)	До 90 дней — штраф 5 тыс. руб. Свыше 90 дней — штраф 10 тыс. руб.
Уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ), ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе	До 3 месяцев — штраф 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб. Свыше 3 месяцев — штраф 20% от доходов, полученных в период деятельности более 90 дней
Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ)	Штраф 5 тыс. руб.
Непредставление налоговой декларации или иных документов (ст. 119 НК РФ)	До 180 дней — штраф 5% от суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% от указанной суммы и не менее 100 руб. В течение более 180 дней — штраф 30% суммы налога, подлежащего уплате на основе этой декларации, и 10% налога, подлежащего уплате за каждый полный или неполный месяц со 181 дня
Грубое нарушение правил учета* доходов, расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ)	Если эти деяния совершены: в пределах одного налогового периода — штраф 5 тыс. руб. в течение более одного налогового периода — штраф 15 тыс. руб. Если деяния повлекли занижение налоговой базы — штраф 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

Нарушение	Штраф
Неуплата или неполная уплата сумм налога (ст. 122 НК РФ)	Штраф — 20% от неуплаченных сумм налога. Если действия совершены умышленно — штраф 40% от неуплаченных сумм налога
Неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом (ст. 123 НК РФ)	Штраф 20% от суммы, подлежащей перечислению
Несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125 НК РФ)	Штраф 10 тыс. руб.
Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) документов и (или) иных сведений, предусмотренных актами законодательства о налогах и сборах (ст. 126 НК РФ)	Штраф 50 руб. за каждый непредставленный документ
Отказ организации предоставить предусмотренные НК РФ документы со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа (ст. 126 НК РФ)	Штраф 5 тыс. руб.

* Под грубым нарушением правил ведения учета понимается отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского учета, систематическое (два и более раза в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений:

Налоговый кодекс Российской Федерации выделяет несколько условий, при которых лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения:

- отсутствие события налогового правонарушения;
- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения.

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности. Обстоятельствами, исключающими вину, признаются:

■ совершение деяния вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

■ совершение деяния налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

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

■ совершение деяния физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;

■ истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Санкции, применяемые за нарушение обязанностей банков представлены в табл. 3.4.

Таблица 3.4

Ответственность банков за налоговые правонарушения

Статья НК РФ	Вид ответственности	Штраф, пени
Ст. 132, п. 1	Открытие банком счета налогоплательщику Без предъявления налогоплательщиком свидетельства о постановке на учет в налоговом органе; при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам данного лица	Штраф 10 тыс. руб.
Ст. 133, п. 1	Нарушение банком срока исполнения поручения налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента о перечислении налога или сбора	Пени в размере $\frac{1}{150}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки
Ст. 135, п. 2	Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента В случае, когда в отношении налогоплательщика в банке находится инкассовое поручение налогового органа	Штраф в размере 30% не поступивших в результате действий банка сумм
Ст. 134	Неисполнение банком решений налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо	Штраф в размере 20% от перечисленной суммы, но не более суммы задолженности

Статья НК РФ	Вид ответственности	Штраф, пени
	иного платежного поручения, имеющего пре- имущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд)	
Ст. 135, п. 1	О взыскании суммы налога, сбора и пени	Пени в размере $1/150$ ставки рефинансирова- ния ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки
Ст. 132, п. 2	Несообщение или непредставление сведений налоговому органу Об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем	Штраф 20 тыс. руб.
Ст. 135 ¹ , п. 1	Непредставление налоговому органу справок по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую дея- тельность без образования юридического лица в установленный НК РФ срок при отсутствии признаков правонарушения согласно п. 2. ст. 135 ¹ НК РФ	Штраф 10 тыс. руб.

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы состав и структура налоговых органов в Российской Федерации?
2. Назовите основные функции ФНС России.
3. Какова роль межрегиональных и межрайонных налоговых инспекций, созданных ФНС России?
4. Охарактеризуйте основные права и обязанности налогоплательщиков.
5. Какие основные виды налоговых правонарушений определены Налоговым кодексом Российской Федерации?
6. Что такое камеральная налоговая проверка?
7. В чем особенности проведения выездной налоговой проверки?
8. Назовите структурные подразделения ФНС России.
9. Для каких целей созданы межрегиональные инспекции по федеральным округам?
10. Назовите ответственность банков за налоговые правонарушения.

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

4.1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на расходы.

Показатель «добавленная стоимость» стал использоваться в США в 1870 г. В ходе экономической реформы 1979 г. в СССР показатель «нормативно чистая продукция» (разница между реализованной продукцией и материальными затратами) стал главным оценочным показателем хозяйственной деятельности промышленных предприятий.

Впервые НДС в его современной трактовке был введен во Франции и уже в 80-е годы XX в. получил широкое распространение в других странах. История развития налогов не имеет аналога такого быстрого перехода налога из области теории в практику, занявшего доминирующее положение среди косвенных налогов в бюджете большинства стран мира.

По сути экономического воздействия этот налог является универсальным акцизом, которым в принципе облагается вся система частного и общественного потребления. НДС направлен на доходы конечного потребителя, но так как технически невозможно взимать НДС с потребителя, плательщиком налога является предприятие, имеющее торговый оборот.

В Российской Федерации НДС был введен в 1992 г. взамен ранее действующих косвенных налогов — налога с оборота и налога с продаж. К сожалению, в Российской Федерации налог был введен вопреки накопленному мировому опыту, который показывает, что налог вводится в период экономического подъема. В Российской Федерации

налог был введен в условиях инфляционных процессов и при высокой ставке в 28% превратился в один из факторов, сдерживающих развитие производства. Поэтому совершенно обоснованным было решение о снижении ставки налога до 20% и 10% в 1993 г.

НДС посвящена глава 21 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой плательщиками налога являются (рис. 4.1):

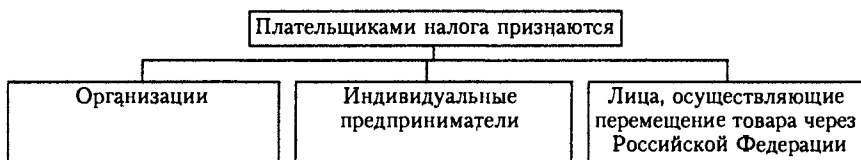


Рис. 4.1. Плательщики НДС

При переходе на упрощенную систему налогообложения, переводе на уплату единого налога на вмененный доход и единого сельскохозяйственного налога организации и индивидуальные предприниматели не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением некоторых случаев:

- уплачивают НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- не освобождаются от исполнения обязанности налогового агента;
- продолжают уплачивать НДС по видам деятельности, которые не подходят под налогообложение единым налогом на вмененный доход.

В Налоговом кодексе Российской Федерации установлено, что организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от НДС при условии, если сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) за три предшествующих последовательных календарных месяца не превышает в совокупности 2 млн руб. без учета НДС.

Такое освобождение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также если налогоплательщики реализуют подакцизные товары (схема 2).

После направления уведомления организации и индивидуальные предприниматели не имеют права отказаться от освобождения в течение 12 последовательных календарных месяцев.

Документы, подтверждающие право на освобождение (продление срока освобождения):

- выписка из бухгалтерского баланса (для индивидуальных предпринимателей — выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций);

- выписка из книги продаж;
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Организации и индивидуальные предприниматели вправе претендовать на освобождение от исполнения обязанности налогоплательщика НДС

Условия возникновения права на освобождение

В течение 3 последовательных календарных месяцев, предшествующих освобождению:

— сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн руб.

— операции по реализации подакцизных товаров не производились

Освобождение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию РФ

Право на освобождение утрачивается в случаях нарушения указанных условий

Не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого налогоплательщик претендует на освобождение

По истечении 12 календарных месяцев (не позднее 20-го числа следующего месяца)

Представляют в налоговый орган по месту своего учета

Письменное уведомление об использовании права на освобождение
Документы, подтверждающие право на освобождение

Письменное уведомление о продлении использования права на освобождение или об отказе от использования этого права
Документы, подтверждающие, что в течение срока освобождения были соблюдены необходимые условия

Схема 2. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

Пример. Сумма выручки от реализации товаров без НДС составила:

- в январе — 400 000 руб.
- в феврале — 420 000 руб.
- в марте — 480 000 руб.

Общая сумма выручки за три последовательных месяца составила 1 300 000 руб. Поскольку выручка не превысила 2 000 000 руб., налогоплательщик имеет право не позднее 20-го апреля подать в налоговый орган заявление об освобождении. В этом случае организация получает освобождение от уплаты НДС на период с 1 апреля по 31 марта. Выручка за II квартал составила:

- за апрель — 600 000 руб.
- за май — 700 000 руб.
- за июнь — 750 000 руб.

Общая сумма выручки составила — 2 050 000 руб. Следовательно, с 1 июня, месяца, в котором произошло превышение, и до 31 марта организация теряет право на освобождение, даже если выручка значительно ниже установленного предела, и уплачивает налог на общих основаниях. Организация должна сдать декларацию по НДС за июнь и уплатить в бюджет НДС за этот месяц.

При исчислении НДС важное значение имеет место реализации товаров (работ, услуг) (рис. 4.2; схема 3).

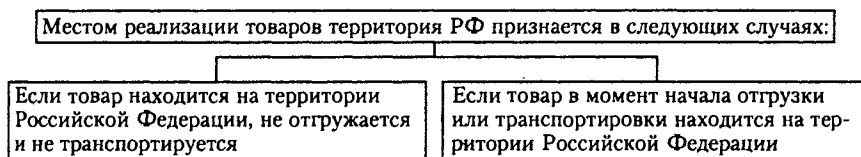


Рис. 4.2. Место реализации товаров

Для целей налогообложения товаром является любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Работой является деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций или физических лиц.

Услугой считается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Реализацией товаров (работ, услуг) является передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому.

Для целей исчисления НДС к реализации приравнивается безвозмездная передача права собственности на товары, результатов выполненных работ и безвозмездное оказание услуг.

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг) за пределами территории Российской Федерации, являются:

- контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

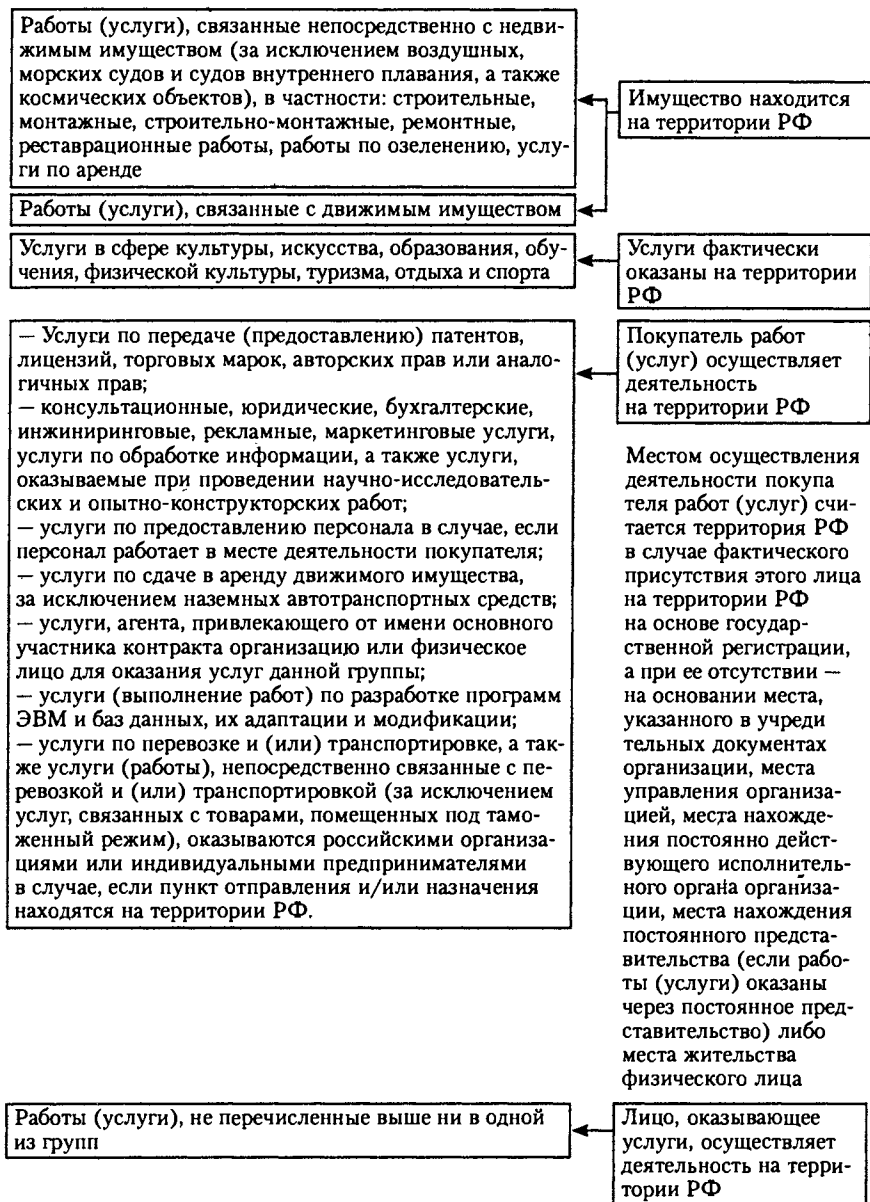


Схема 3. Место реализации работ и услуг

Примеры. Российская организация реализовала принадлежащее ей здание в Германии. В данном случае реализация здания не облагается НДС, поскольку местом реализации является территория Германии.

Российское рыболовецкое судно осуществляет лов рыб в Финляндии и реализует улов без захода на территорию РФ. В данном случае реализация не облагается НДС, так как товар реализуется не на территории РФ.

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации объектом обложения НДС являются (рис. 4.3):

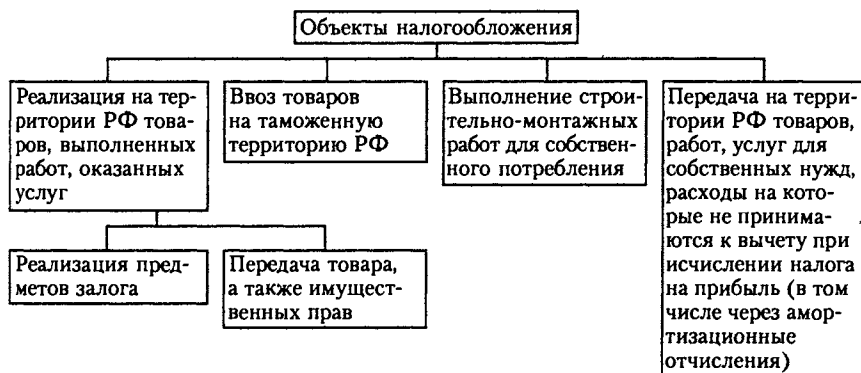


Рис. 4.3. Объекты налогообложения

Операции, не признаваемые объектом налогообложения, разделены на две группы. Первую группу составляют операции, которые определены в ст. 39 НК РФ как не признаваемые реализацией товаров (работ, услуг), а именно:

- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный капитал, вклады по договору простого товарищества);

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества при выходе (выбытии) или при распределении имущества ликвидируемого общества или товарищества;

- передача имущества организации ее правопреемнику при ее реорганизации;

- передача имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности;

■ передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества в случае выдела его доли или раздела такого имущества;

■ передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

■ изъятие имущества путем конфискации;

■ наследование имущества;

■ обращение в собственность иных лиц бесхозных и брошенных вещей, бесхозных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ;

■ осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики).

Вторую группу составляют операции, определенные в главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации как не признаваемые объектом налогообложения исключительно для целей НДС:

■ передача на безвозмездной основе органам государственной власти и органам местного самоуправления (или, по решению указанных органов, специализированным организациям):

— жилых домов, детских садов, клубов, санаториев, других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения,

— дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов;

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

■ передача на безвозмездной основе объектов основных средств:

— органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления,

— бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

■ выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления;

■ операции по реализации земельных участков (долей в них);

■ передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам).

Налоговым законодательством установлены льготы по НДС. Их перечень является единым на всей территории Российской

Федерации и не может быть изменен решениями местных органов власти.

Освобождение от НДС предусмотрено для целого ряда товаров, работ и услуг в следующих отраслях:

- медицина;
- образование;
- культура;
- социальная сфера;
- общественный транспорт;
- некоторые операции с драгоценными металлами и камнями;
- банковские операции;
- некоторые операции на финансовом и фондовом рынках;
- услуги в области страхования;
- платные услуги и действия государственных органов;
- некоторые виды научно-исследовательской деятельности;
- некоторые виды деятельности организаций инвалидов;
- безвозмездная помощь (содействие);
- некоторые иные виды товаров, работ и услуг.

Медицина:

- медицинские товары;
- медицинские услуги, оказываемые медицинскими организациями и (или) учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой (за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических).

Услуги в сфере образования:

- услуги по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса (за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений). Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведенных учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретенных на стороне подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса.

Услуги в области спорта:

- реализация входных билетов, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности, организациями

физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия¹;

- оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий.

Услуги, оказываемые учреждениями культуры и искусства:

- предоставление напрокат аудио-, видеоносителей из фондов указанных учреждений, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, сценических постановочных средств, костюмов, обуви, театрального реквизита, бутафории, постижерских принадлежностей, культинвентаря, животных, экспонатов, книг;

- изготовление копий в учебных целях и учебных пособий, фотокопирование, репродуцирование, ксерокопирование, микрокопирование с печатной продукции, музейных экспонатов и документов из фондов указанных учреждений;

- услуги по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, по изготовлению копий звукозаписей из фонотек указанных учреждений;

- доставка читателям и прием у читателей печатной продукции из фондов библиотеки;

- составление списков, справок и каталогов экспонатов, материалов и других предметов и коллекций, составляющих фонд указанных учреждений;

- предоставление в аренду сценических и концертных площадок другим бюджетным учреждениям культуры и искусства;

- реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и экскурсионных путевок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности;

- реализация программ на спектакли и концерты, каталогов и буклетов.

Прочие услуги в области культуры:

- ремонтно-реставрационные, консервационные и восстановительные работы, выполняемые при реставрации памятников истории

¹ Налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации данных товаров (работ, услуг), вправе отказаться от налоговой льготы таких операций. Для этого он должен представить в налоговый орган соответствующее заявление не позднее 1-го числа налогового периода (месяца или квартала), с которого налогоплательщик намерен прекратить использование льгот. Отказаться от льготы можно на срок не менее одного года (далее такие операции будут помечены звездочкой *).

и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения указанных объектов; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ);

- работы (услуги) по производству кинопродукции, выполняемые (оказываемые) организациями кинематографии, реализация прав на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма.

Услуги в социальной сфере:

- услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемые государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

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

- работы, выполняемые в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов), в том числе: работы по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры; работы по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей. Указанные работы не подлежат налогообложению при условии финансирования этих работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями и (или) правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями Российской Федерации.

- реализация товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатриче-

ских, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения*;

■ услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

Товары социального назначения:

■ продукты питания, непосредственно произведенные студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений (при условии реализации их в указанные учреждения);

■ продукты питания, непосредственно произведенные организациями общественного питания и реализуемые ими указанным столовым или учреждениям.

Данные положения применяются в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств Фонда обязательного медицинского страхования.

Транспорт и связь:

■ услуги по перевозке пассажиров:

— городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного),

— морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении;

■ услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание (подп. 22 п. 2 ст. 149 НК РФ);

■ работы (услуги, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), лоцманская проводка.

Операции с драгоценными металлами и драгоценными камнями:

■ реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа*;

■ реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками (за исключением реализации драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных

каменной субъектов РФ, Центральному банку Российской Федерации, банкам)*;

- реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт;

- реализация драгоценных камней в сырье и ограниченных специализированным внешнеэкономическим организациям, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации и фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку Российской Федерации и банкам*;

- реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, из фондов драгоценных металлов и камней субъектов РФ специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному Банку Российской Федерации и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Центральным банком Российской Федерации и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков)*;

- реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности*;

- реализация монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой Российской Федерации или валютой иностранных государств.

Осуществление банками банковских операций, за исключением операций по инкассации; осуществление банками прочих операций, таких, как:

- выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме*;

- оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент — банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала*;

- осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации вправе их совершать без лицензии Центрального банка Российской Федерации*.

Прочие операции на финансовом рынке:

- реализация ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы);

■ операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;

■ оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме*.

Услуги в области страхования:

■ оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами*.

Платные услуги и действия государственных и уполномоченных органов:

■ услуги, оказываемые уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина;

■ все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов;

■ пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе лесные подати, арендная плата за пользование лесным фондом и другие платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами).

Научно-исследовательская деятельность:

■ выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций*;

■ выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров*.

Деятельность организаций инвалидов:

■ реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров, работ, услуг, за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов, работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых*:

— общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%,

— организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных выше общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%,

— учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются указанные выше общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Безвозмездная помощь (содействие):

■ товары (работы, услуги), за исключением подакцизных товаров, реализуемые (выполненные, оказанные) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации в соответствии с федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации».

Прочие товары, работы и услуги:

■ ритуальные услуги, работы (услуги) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации).

Освобождение распространяется и на посреднические услуги;

■ услуги по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемые архивными учреждениями и организациями;

■ реализация лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

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

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

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

■ внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг)*;

■ передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», за исключением подакцизных товаров*;

■ услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности*;

■ проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров*;

■ реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы*;

■ предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации.

Освобождение применяется в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан Российской Федерации и российских организаций, аккредитованных в этом государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации. Перечень данных иностранных государств определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Минфином России. Освобождение распространяется и на посреднические услуги;

■ реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них.

При ввозе товара на территорию Российской Федерации законодательство также предусматривает установление перечня товаров, которые подлежат освобождению от НДС. В число таких товаров включены:

- товары, ввозимые в качестве безвозмездной помощи (содействия) на территорию Российской Федерации (кроме подакцизных);
- медицинские товары отечественного и зарубежного производства;
- все виды печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками, музеями по международному книжному обмену;
- товары для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами;
- валюта Российской Федерации и иностранная валюта;
- продукция морского промысла, выловленная и (или) переработанная рыбопромышленными предприятиями Российской Федерации, и некоторые иные виды товаров.

Определение налоговой базы. Налоговая база представляет собой стоимостное выражение объекта налогообложения. Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно в зависимости от особенностей реализации произведенных или приобретаемых им на стороне товаров (работ, услуг). Итак, налоговой базой является стоимость реализованных товаров (работ, услуг) исходя из цены определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов и без включения НДС. Варианты определения налоговой базы приведены в табл. 4.1.

Таблица 4.1

Варианты определения налоговой базы

Вариант	Порядок определения налоговой базы
Реализация товаров (работ, услуг)	Цена реализации, определяемая в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов
Осуществление товарообменных (бартерных) операций; реализация товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе; передача права собственности на предмет залога залогодержателя при неисполнении обеспеченного залогом обязательства; передача товаров (работ, услуг) при оплате труда в натуральной форме	Стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых согласно ст. 40 НК РФ, с учетом акциза и без включения в них НДС
Реализация товаров с учетом дотаций, предоставляемых бюджетами разных уровней в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с федеральным законодательством	Стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен реализации

Вариант	Порядок определения налоговой базы
Реализация услуг по производству товаров из давальческого сырья	Стоимость обработки, переработки и иной трансформации с учетом акцизов и без НДС
Реализация товаров по срочным сделкам	Стоимость товаров (работ, услуг), непосредственно указанная в договоре, но не ниже стоимости, действующей на дату реализации, с учетом акцизов, без НДС, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ
Реализация новым кредитором, получившим требование, финансовых услуг, связанных с уступкой прав требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению	Сумма доходов, полученных при последующей уступке требования – Сумма расходов на приобретение требования
Осуществление предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основании договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров	Сумма доходов, полученных в виде вознаграждений
Осуществление перевозок пассажиров (за исключением освобождаемых от налогообложения), багажа, грузов	Стоимость перевозки без НДС
Передача товаров для собственных нужд, расходы на которые не уменьшают налог на прибыль (в том числе через амортизационные отчисления)	Стоимость переданных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде (месяц или квартал), а при их отсутствии — исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без НДС
Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	Стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика

Налоговые органы для целей налогообложения вправе проверять правильность применения цен в следующих случаях:

- по сделкам между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении цены сделки более чем на 20% от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам), в пределах непродолжительного времени.

Если в результате проверки окажется, что цена, применяемая налогоплательщиком, отклоняется более чем на 20% от рыночной цены идентичных товаров, то налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени исходя из рыночных цен.

Пример. ООО «Пламя» реализовало 5 одинаковых компьютеров, в том числе 3 продано за 6500 руб., 2 — по цене 4000 руб. Рыночная стоимость компьютера 7000 руб.

Таким образом, уровень цен на один компьютер составил: 5500 руб. $[(6500 \text{ руб.} \times 3 + 4000 \text{ руб.} \times 2) : 5]$.

При этом по тем сделкам, где ООО «Пламя» продавало компьютеры по цене 6500 руб., отклонение составило 18%, т.е. меньше 20%. Следовательно, по этим сделкам налоговая инспекция цены контролировать не может.

Однако по сделке, где ООО «Пламя» продавало компьютеры по цене 4000 руб., отклонение составило 27, 27%, что составляет более 20%. Следовательно, налоговый орган вправе проверить, соответствует ли цена этой сделки рыночной. На практике это означает, что проверяющие доначислят НДС с 6000 руб. $[(7000 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.}) \times 2]$ и начислят организации пени за несвоевременную уплату налога.

Рассмотрим особенности определения налоговой базы по отдельным способам реализации товаров, работ, услуг.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется следующим образом:

Налоговая база	=	Цена реализуемого имущества, определяемая с учетом положений ст. 40 НК РФ с НДС и акцизом (для подакцизных товаров)	–	Остаточная стоимость (с учетом переоценок).

К такому имуществу относят:

- основные средства, приобретаемые за счет средств целевого бюджетного финансирования;
- безвозмездно полученное имущество, учитываемое организацией по стоимости, включающей сумму налога, уплаченную передающей стороной;
- приобретенное имущество, используемое при осуществлении операций, освобожденных от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ;
- служебные легковые автомобили, микроавтобусы, приобретенные до 1 января 2001 г.

Пример. В 2000 г. организация приобрела легковой автомобиль за 360 000 руб. с учетом НДС. В соответствии с действовавшим на тот момент законодательством автомобиль был принят к учету по стоимости, включающей НДС. Начисленная амортизация составила 300 000 руб. В 2004 г. автомобиль был реализован за 100 000 руб. с учетом НДС. В данном случае налоговая база равна: 40 000 руб. [100 000 руб. – (360 000 руб. – 300 000 руб.)].

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц, не являющихся налогоплательщиками, налоговая база определяется следующим образом:

Налоговая база – Продажная цена с учетом НДС – Цена приобретения.

Пример. Организация реализовала своим работникам 200 кг меда по цене 100 руб. за 1 кг с учетом НДС, закупка которого производилась за наличный расчет у физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем. Цена меда за 1 кг составила 50 руб. В данном случае налоговая база будет равна: 10 000 руб. (100 руб. × 200 кг – 50 руб. × 200 кг).

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется следующим образом:

Налоговая база при ввозе – Таможенная стоимость товара + Таможенная пошлина + Акциз (по подакцизным товарам).

Налоговая база при ввозе продуктов переработки товаров, ранее вывезенных и переработанных вне таможенной территории РФ – Стоимость переработки.

Налоговая база при ввозе товаров, в отношении которых отменены таможенный контроль и таможенное оформление – Стоимость приобретенных товаров, включая затраты на доставку до границ РФ + Акцизы (по подакцизным товарам).

Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами. Налоговыми агентами являются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налога в бюджет.

Налоговым законодательством предусмотрены три варианта возникновения обязанности по выполнению функций налогового агента (рис. 4.4).

Налоговыми агентами являются организации и индивидуальные предприниматели, арендующие государственное или муниципальное

имущество. Причем арендодателем должен выступать орган государственной власти или орган местного самоуправления либо этот орган и балансодержатель данного имущества.

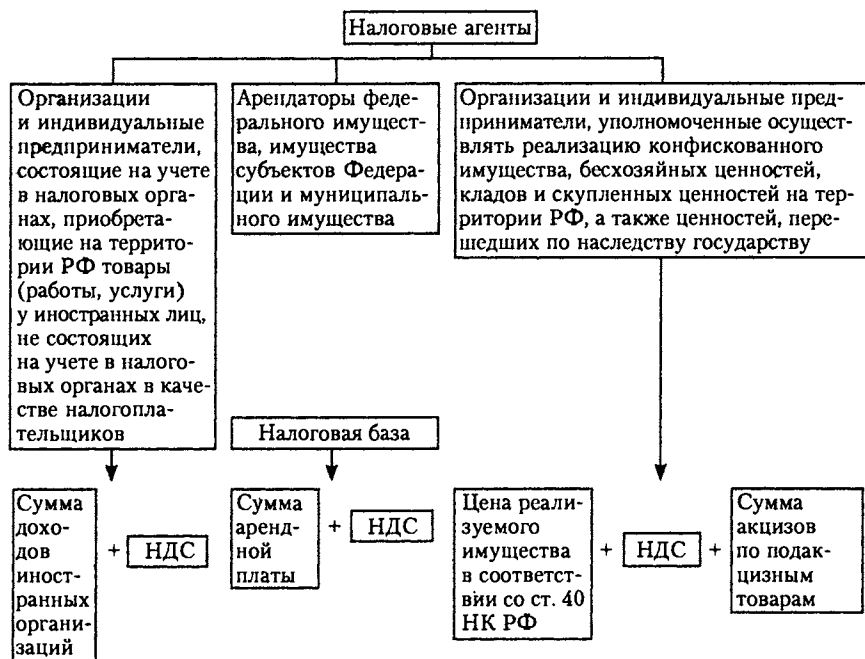


Рис. 4.4. Налоговые агенты и определение налоговой базы

Пример. ООО «Искра» заключила договор аренды муниципального имущества — помещения, находящегося в оперативном управлении у учебного заведения. Арендодателем по договору является учебное заведение.

Поскольку учебное заведение не является органом государственной власти или органом местного самоуправления, оно производит расчет с бюджетом по НДС самостоятельно. Арендатор в данном случае агентом не признается.

Обязанности налогового агента исполняют организации и индивидуальные предприниматели, не являющиеся плательщиками НДС (например, применяющие упрощенную систему налогообложения, единый налог на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог), а также плательщики, освобожденные от НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Пример. ООО «Кир» арендовало у городской администрации помещение под офис. Сумма ежемесячной арендной платы 35 400 руб. с учетом НДС. В этом случае налоговая база будет равна 35 400 руб. Организация должна составить счет-фактуру с пометкой «аренда государственного имущества». Счет-фактура подшивается в журнал учета выставленных счетов-фактур и регистрируется в книге продаж.

Налоговая база определяется отдельно по каждому арендованному объекту имущества.

Иностранные организации, не состоящие на налоговом учете, самостоятельно не исчисляют и не уплачивают НДС. При реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации иностранными лицами, не состоящими на учете, НДС удерживается и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами за счет средств, перечисляемых иностранным лицам. Уплата в бюджет НДС производится одновременно с этим перечислением. Сумма налога рассчитывается отдельно по каждой операции. Если товар приобретается за иностранную валюту, то налоговая база рассчитывается путем пересчета расходов налогового агента в рубли по курсу Центрального банка России на дату перечисления денежных средств иностранным организациям вне зависимости от принятой учетной политики предприятия.

Пример. Российская организация приобрела у иностранной организации, не состоящей на учете в налоговом органе на территории Российской Федерации, транспортное средство стоимостью 30 000 долл. США с учетом НДС. В этом случае российская организация является налоговым агентом. На дату оплаты курс доллара США в пересчете на рубли составил 29 руб.

Налоговая база 870 000 руб. (30 000 дол. × 29 руб.).

Сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет, — 132 712 руб. (870 000 руб. × 18% : 118%).

Перечислению иностранной организации подлежит 737 288 руб. (870 000 руб. – 132 712 руб.), или 25 424 дол. США.

Спецификой НДС является сложный состав его налоговой базы. Российская практика применения НДС выявила необходимость учета скрытых форм реализации. В налоговую базу включаются суммы, получение которых связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), а именно:

- денежные средства, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального значения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров;

- суммы денежных средств, полученные в виде процентов (дисконта) по векселям, которые выдали покупателям товары.

Облагаемая налогом сумма рассчитывается следующим образом:

Сумма процентов, включаемая в налоговую базу

= Общая сумма полученных процентов

– Сумма процентов, рассчитанная исходя из действовавшей в период расчета ставки рефинансирования Центрального банка России.

Рассчитанная таким образом сумма процента (дисконта) включается в налоговую базу независимо от того, кто производит оплату по векселю.

В аналогичном порядке включаются в налоговую базу проценты по товарному (коммерческому) кредиту, предоставленному поставщиком покупателю. Налогом облагается только та часть процентов, которая превышает сумму процентов, рассчитанную исходя из ставки рефинансирования;

■ сумма страховых выплат, полученная по договорам риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя — кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения.

Перечисленные выше суммы не включаются в налоговую базу при реализации:

- товаров (работ, услуг) освобожденных от НДС;
- товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

Момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг)

Дата определения налоговой базы зависит от выбранного налогоплательщиком метода определения выручки для целей налогообложения: «по отгрузке» или «по оплате» (рис. 4.5).

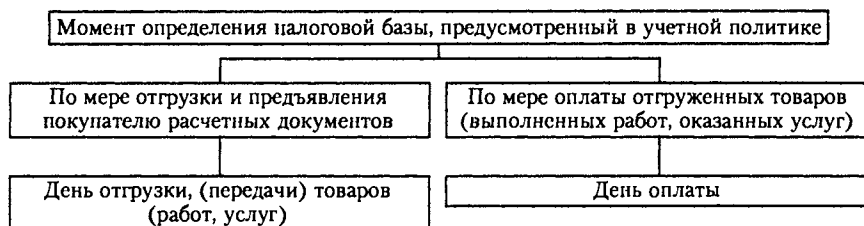


Рис. 4.5. Дата определения налоговой базы

Особые случаи определения даты реализации представлены в табл. 4.2.

Таблица 4.2

Случаи определения налоговой базы

Особый случай	Дата определения налоговой базы
Реализация товаров на экспорт	Последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих экспорт товаров (работ, услуг) День отгрузки товаров, если полный пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта
Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	Последний день месяца каждого налогового периода
Передача товаров для собственных нужд	День совершения передачи
Реализация товаров, переданных по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства	День реализации складского свидетельства
Реализация финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также при реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг	День исполнения должником данного требования День последующей уступки данного требования

Учетная политика применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации.

Моментом определения налоговой базы с 2006 г. является наиболее ранняя из двух дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Важным элементом налога являются его *ставки*. В настоящее время законодательством установлены следующие налоговые ставки (рис. 4.6).

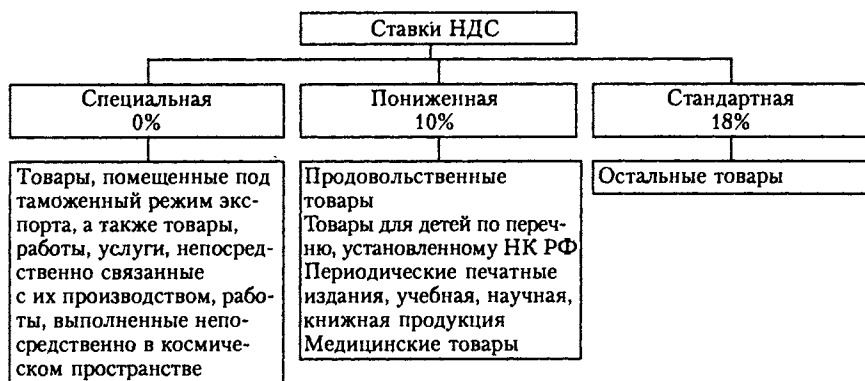


Рис. 4.6. Ставки налога на добавленную стоимость

Товары (работы, услуги), облагаемые НДС по ставке 0%:

■ товары, вывезенные в таможенном режиме экспорта, а также товары, помещенные под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы установленных документов;

■ работы (услуги), непосредственно связанные с производством и реализацией экспортируемых товаров, в том числе:

— работы (услуги) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке товаров, экспортируемых за пределы территории Российской Федерации и импортируемых в Российскую Федерацию, выполняемые российскими перевозчиками, и иные подобные работы (услуги),

— работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки на таможенной территории и под таможенным контролем;

■ работы (услуги), непосредственно связанные с перевозкой (транспортировкой) товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;

■ услуги по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

■ работы (услуги), выполняемые (оказываемые) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекс подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленных и неразрывно связанных с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;

■ драгоценные металлы, реализуемые налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации и фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку России, банкам;

■ товары (работы, услуги) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей;

■ припасы (топливо и ГСМ, необходимые для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река — море) плавания), вывезенные с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов;

■ работы (услуги), выполняемые российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке;

■ построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

Товары (работы, услуги), облагаемые НДС по ставке 10%

Продовольственные товары:

■ скот и птица в живом весе;

■ мясо и мясопродукты (кроме деликатесных);

■ молоко и молокопродукты (кроме мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда);

■ яйца и яйцепродукты;

■ масло растительное, маргарин;

■ сахар, включая сахар-сырец;

■ соль;

■ зерно, комбикорма, кормовые смеси, зерновые отходы;

■ хлеб и хлебобулочные изделия (включая сдобные, сухарные и бакалавские изделия);

■ крупа, мука, макаронные изделия;

■ рыба живая (кроме ценных пород);

■ море- и рыбопродукты, в том числе рыба охлажденная, мороженая и других видов обработки, сельдь, консервы и пресервы (кроме деликатесных);

- продукты детского и диабетического питания;
- овощи (включая картофель).

Товары для детей:

- обувь (кроме спортивной);
- тетради и дневники школьные;
- игрушки, пластилин;
- кровати детские, матрацы и коляски;
- папки для тетрадей, обложки для учебников, дневников, тетрадей;
- кассы цифр и букв;
- верхняя одежда, головные уборы;
- трикотажные изделия для новорожденных;
- другие.

Периодические печатные издания:

- периодические печатные издания;
- книжная продукция, связанная с образованием, наукой и культурой, кроме книжной продукции рекламного и эротического характера. Под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, иное издание, имеющее постоянное название и выходящее не реже одного раза в год. Печатные издания рекламного характера — это те издания, в которых реклама превышает 40% объема одного номера.

Медицинские товары отечественного и зарубежного производства:

- лекарственные средства, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления;
- изделия медицинского назначения.

Кроме основных ставок налога используется расчетный метод (рис. 4.7).

Порядок исчисления налога. Общая сумма НДС представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налогов, исчисленных отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентная доля соответствующих налоговых баз. Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет	=	«Внешний» НДС: общая сумма налога, исчисленная исходя из налоговой базы и соответствующей ставки налога	–	«Внутренний» НДС: сумма налоговых вычетов.

Налоговые вычеты — это суммы, на которые можно уменьшить налог, начисленный к уплате в бюджет. К вычету можно принять следующие суммы налога:

- предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, работ, услуг, а также имущественных прав на территории Российской

Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, в отношении:

— товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения,

— товаров, приобретаемых для перепродажи;

■ предъявленные продавцами налогоплательщику — иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах Российской Федерации, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг) для производства и иных целей.

Отдельные условия применения вычетов представлены в табл. 4.3.

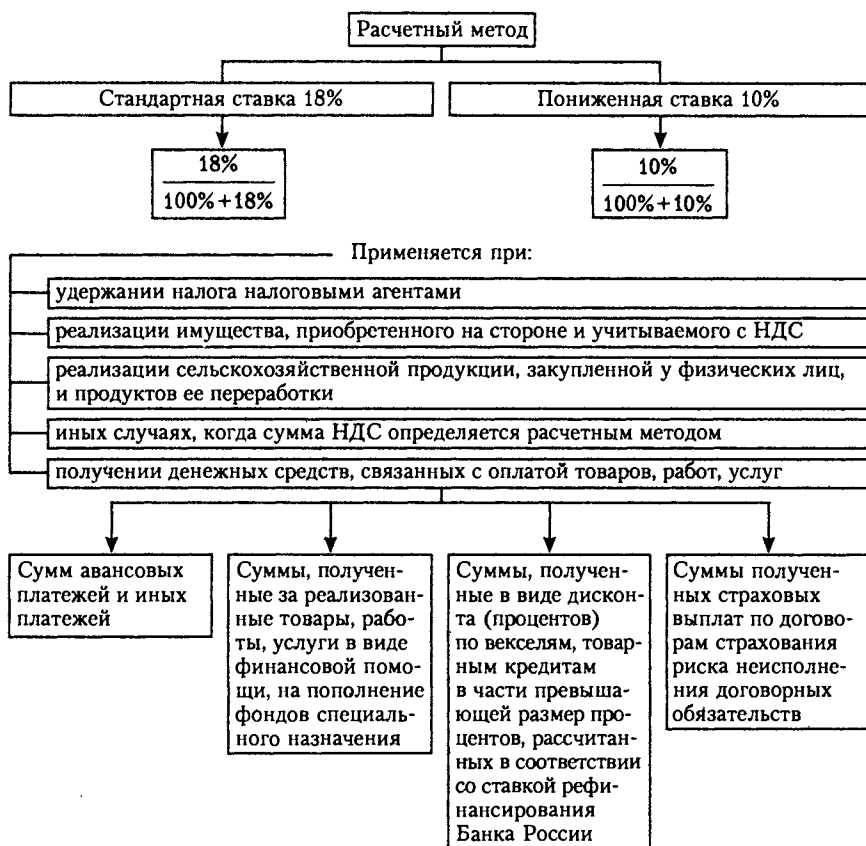


Рис. 4.7. Определение расчетного метода и его применение

Условия применения вычетов

Операция	Налоговые вычеты
Уплата налога налоговым агентом	Сумма налога, перечисленная в бюджет
Осуществление возврата товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказ от товаров (работ, услуг)	Вычету подлежит сумма НДС, предъявленная продавцом покупателю и уплаченная продавцом в бюджет. Вычеты производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа
Капитальное строительство, сборка (монтаж) основных средств, приобретение объектов незавершенного строительства	Вычету по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства подлежат суммы НДС: — уплаченные налогоплательщиком по товарам, приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ; — начисленные налогоплательщиком на стоимость строительно-монтажных работ
Осуществление командировочных и представительских расходов	Вычету подлежит сумма НДС, исчисленная исходя из суммы указанных расходов. Если эти расходы принимаются для целей налогообложения налогом на прибыль по нормативам, сумма НДС подлежит вычету в размере, соответствующем этим нормативам
Получение сумм оплаты, частичной платы, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)	Вычету подлежит сумма НДС, исчисленная и уплаченная с этих сумм. Вычет производится после даты реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг)

Пример. Организация реализовала в налоговом периоде продукцию на сумму 177 000 руб., в том числе НДС — 27 000 руб. В этом же периоде организация приобрела материальных ресурсов для производственных нужд на сумму 118 000 руб. (НДС — 18 000 руб.). Покупки оформлены счетами-фактурами и материалы приняты на учет.

Рассчитаем сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет:

27 000 руб. — НДС, подлежащий уплате в бюджет;

18 000 руб. — НДС, который необходимо принять к вычету;

Таким образом, сумма налога, подлежащая к уплате в бюджет составит 9000 руб. (27 000 руб. – 18 000 руб.).

Необходимым условием для принятия сумм НДС к вычету является наличие счета-фактуры. Именно этот документ подтверждает факт уплаты НДС при приобретении товаров.

Все налогоплательщики НДС при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения, включая операции, не подлежащие налогообложению, а также при получении авансов, обязаны в необходимых случаях:

- выделять НДС в расчетных документах;
- составить счет-фактуру;
- вести журналы полученных и выставленных счетов-фактур;
- вести книги покупок и продаж.

Счет-фактура должен быть выставлен покупателю не позднее пяти дней со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). При реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС, счет-фактура составляется без выделения соответствующих сумм налога, при этом делается соответствующая надпись или ставится штамп «без налога (НДС)». Если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

В счете-фактуре должны быть указаны:

- порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения;
- количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг), исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);
- цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, — с учетом суммы налога;
- стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;
- сумма акциза по подакцизным товарам;
- ставка НДС;

■ сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;

■ стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога;

■ страна происхождения товара;

■ номер таможенной декларации.

Счета-фактуры не составляются:

■ по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг);

■ банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению.

Счет-фактура, составленный и выставленный с нарушением установленного порядка, не может являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету.

Например, если в счете-фактуре поставщик по ошибке не указал отдельной строкой сумму НДС, а указал только полную стоимость товара, включая НДС, то предприятие-покупатель не может на основании данного документа получить право на зачет «входящего» налога.

Налоговый кодекс Российской Федерации обязывает налогоплательщиков составлять счет-фактуру и вести журнал учета и полученных и выставленных счетов-фактур.

В ряде случаев уплаченный при приобретении товаров (работ, услуг) НДС может быть включен в их стоимость. Налоговое законодательство предусматривает четыре таких случая:

1) при их использовании в операциях, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Пример. Организация приобрела оборудование стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). Оно используется для производства медицинских товаров, реализация которых освобождена от НДС. В этом случае НДС включается в стоимость приобретенного оборудования;

2) при их использовании в операциях, местом реализации которых не является территория Российской Федерации;

3) в случаях их приобретения лицами, не являющимися плательщиками НДС или освобожденными от его уплаты (ст. 145 НК РФ);

4) при их использовании в операциях, не являющихся объектами налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ).

Если налогоплательщик использует одни и те же товары, в том числе основные средства и нематериальные активы, как для облагаемой продукции, так и не облагаемой продукции, он обязан вести раздельный учет. В том случае, когда можно однозначно определить,

в каких операциях облагаемых или необлагаемых используется имущество, работы и услуги, ведение раздельного учета не составит труда. Но если одно и то же имущество используется и в тех и в других операциях, то ведение учета представляется сложным. В этом случае часть НДС, уплаченного по такому имуществу, работам и услугам, принимается к вычету, а часть включается в их стоимость. Эти части определяются расчетным путем: исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения) в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) за налоговый период.

Таким образом, базой для расчета является стоимость отгруженных товаров (работ, услуг). Рассчитывать налоговую базу следует за тот период, в котором было приобретено имущество, предназначенное как для облагаемых, так и не облагаемых НДС операций.

Итак, величина НДС, которую можно принять к вычету, рассчитывается следующим образом:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма НДС по имуществу (работам, услугам), используемому в облагаемых и не облагаемых НДС операциях, которую можно принять к вычету} = \frac{\text{Стоимость облагаемой НДС продукции, отгруженной в том периоде, когда приобретено имущество}}{\text{Общая стоимость отгруженной продукции в этом периоде}} \times \text{Сумма НДС по этому имуществу (работам, услугам)}. \end{array}$$

Величина НДС, которую нужно включить в стоимость приобретенного имущества, складывается так:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма НДС по имуществу (работам, услугам), используемому в облагаемых и не облагаемых НДС операциях, которую нужно включить в стоимость} = \frac{\text{Стоимость не облагаемой НДС продукции, отгруженной в том периоде, когда приобретено имущество}}{\text{Общая стоимость отгруженной продукции в этом периоде}} \times \text{Общая сумма НДС по этому имуществу (работам, услугам)}. \end{array}$$

В случае если раздельный учет не ведется, то суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) к вычету не принимаются и в расходы принимаемые при исчислении налога на прибыль не включаются.

Пример. В апреле организация приобрела основное средство за 472 000 руб. (в том числе НДС — 72 000 руб.). В том же месяце оно было оплачено, принято на учет и с мая введено в эксплуатацию. Средство используется для

выпуска облагаемой и не облагаемой НДС продукции. В этом же месяце организация отгрузила продукцию, облагаемую НДС, на сумму 708 000 руб. (в том числе и НДС — 108 000 руб.) и необлагаемую на сумму 300 000 руб. Организация уплачивает НДС ежемесячно.

К вычету можно принять следующую сумму НДС: 48 000 руб. (600 000 руб. : 900 000 × 72 000).

Оставшуюся сумму 24 000 руб. (72 000 руб. – 48 000 руб.) нужно включить в первоначальную стоимость основного средства.

Исключение из общего правила составляет ситуация, когда доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% от общей суммы совокупных расходов на производство. В этом случае налогоплательщик может не распределять НДС и всю сумму принять к вычету.

Порядок возмещения налога. Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму НДС, начисленную к уплате в бюджет, отрицательная разница подлежит зачету или возврату налогоплательщику.

Пример. В налоговом периоде выручка от экспорта составила 2 400 000 руб. Все документы, подтверждающие факт экспорта, представлены в налоговый орган. Затраты организации на производство продукции, подтвержденные счетами-фактурами, составили 1 180 000 руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.). В данном случае у организации не будет обязанности по уплате НДС, так как $2\,400\,000 \text{ руб.} \times 0\% = 0 \text{ руб.}$, а она будет претендовать на возмещение НДС из бюджета на сумму 180 000 руб.

Налоговый период и сроки уплаты представлены на рис. 4.8.

Пример. В налоговом периоде ООО «Вест» реализовало продукцию на сумму 413 000 руб., в том числе НДС — 63 000 руб. Передало безвозмездно 10 единиц своей продукции. Цена, по которой ООО «Вест» реализует данную продукцию, составляет 1770 руб. в ценах с НДС и она соответствует рыночной. ООО «Вест» оплатило поставщикам за приобретенное сырье, используемое для производства продукции 141 600 руб. в ценах с НДС. ООО «Вест» получило платежи за аренду служебных помещений, предоставленных иностранной организации, аккредитованной в Российской Федерации, в размере 20 000 руб. В этом же периоде на расчетный счет поступили платежи в счет предстоящих поставок на сумму 247 800 руб.

Приобретены и оприходованы основные средства на сумму 590 000 руб. в ценах с НДС, оплачено было 60%.

Кроме того, была получена финансовая помощь за реализованные товары в сумме 224 200 руб.

Определим сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

Сумма начисленного НДС по реализации: $63\,000 \text{ руб.} (413\,000 \text{ руб.} \times 18\% : 118\%)$.

Налоговая база по безвозмездно переданному имуществу определяется в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ, и начисленный НДС составит 2700 руб. ($1500 \text{ руб.} \times 10 \text{ единиц} \times 18\%$).



Рис. 4.8. Сроки уплаты НДС

Реализация по сдаче в аренду служебных помещений не облагаются НДС в соответствии с п. 1 ст. 149 НК РФ.

НДС с полученных авансов определяется расчетным методом и составит 37 800 руб. $(247\,800 \text{ руб.} \times 18\% : 118\%)$.

Сумма НДС с полученной финансовой помощи за реализованные товары (224 200 руб.) определяется расчетным методом и составит 34 200 руб. $(224\,200 : 18\% : 118\%)$.

Рассчитаем сумму налоговых вычетов.

Оплачено сырье на сумму 141 600 руб. в ценах с НДС $(141\,600 \text{ руб.} \times 18\% : 118\% = 21\,600 \text{ руб.})$

Оприходованы основные средства в сумме 500 000 руб., НДС — 90 000 руб. Оплатило 60%, т.е. на сумму 300 000 руб. и НДС 54 000 руб. Таким образом, к вычету подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им в сумме 54 000 руб.

Таким образом, сумма начисленного налога составит 137 700 руб. $(63\,000 \text{ руб.} + 2700 \text{ руб.} + 37\,800 \text{ руб.} + 34\,200 \text{ руб.})$; сумма налоговых вычетов — 75 600 руб. $(21\,600 \text{ руб.} + 54\,000 \text{ руб.})$.

Сумма НДС, причитающаяся к уплате в бюджет: 62 100 руб. $(137\,700 \text{ руб.} - 75\,600 \text{ руб.})$

4.2. АКЦИЗЫ

Акцизы — старейшая форма косвенного налогообложения. Акцизы обычно устанавливаются на высокорентабельные товары для изъятия в бюджет части сверхприбыли, которую получают производители подакцизных товаров. Часто использование акцизов рассматривается как средство ограничения потребления населением социально вредных товаров. Недаром в США их называют «налогами на грехи».

Акциз устанавливается на единицу товара и включается в его цену. Но в отличие от НДС он ограничен определенным видом, группами товаров и никто не уплачивает вдвое или дважды за одну и ту же вещь, поскольку ничто не может быть потреблено более одного раза. Формальным плательщиком этого налога выступают организации, производящие подакцизную продукцию или оказывающие облагаемые услуги, действительным же носителем акцизов является потребитель. Поэтому акцизы, как и любой косвенный налог, представляет собой ценообразующий фактор. Перечень подакцизных товаров примерно одинаков во всех странах.

Акцизам посвящена глава 22 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой плательщиками являются (рис. 4.9).

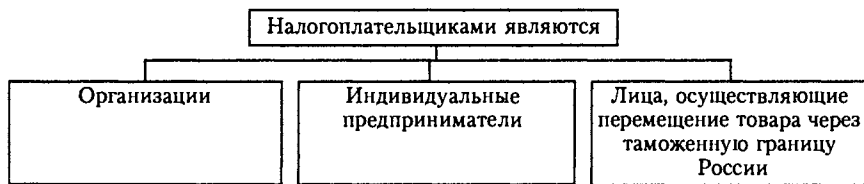


Рис. 4.9. Плательщики акцизов

В настоящее время подакцизными товарами признаются следующие (схема 5):

В то же время налоговое законодательство Российской Федерации выводит из состава подакцизных товаров некоторые виды спирто-содержащей продукции:

- лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства при условии, если они прошли государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесены в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения;

- препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр зарегистри-

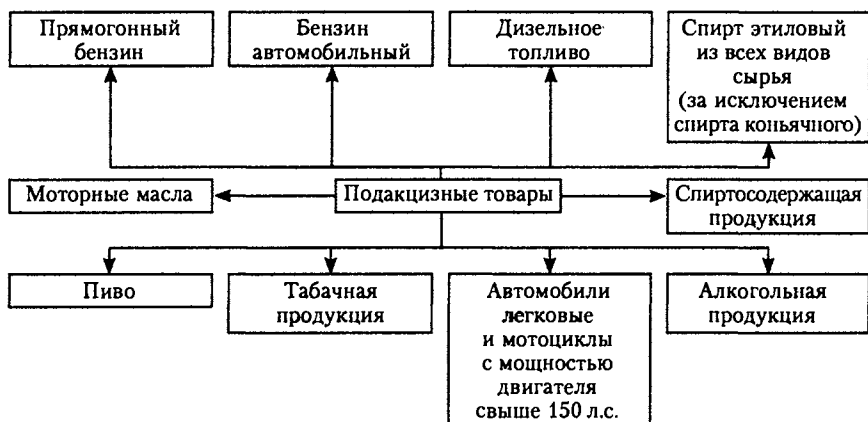


Схема 5. Состав подакцизных товаров

рованных ветеринарных препаратов, которые разработаны для применения в животноводстве и разлиты в емкости не более 100 мл;

- парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти и разлита в емкости не более 100 мл с объемной долей спирта до 80% включительно;

- отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликеро-водочных изделий и подлежащие дальнейшей переработке и использованию для технических целей. Данные отходы должны соответствовать нормативной документации и быть внесены в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в Российской Федерации;

- товары бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;

- парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке.

К алкогольной продукции относятся питьевой спирт, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов.

Под прямогонным бензином понимают бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением автомобильного бензина и продукции нефтехимии.

Бензиновой фракцией является смесь углеводородов, кипящих в интервале от 30 до 215 °С при атмосферном давлении 760 мм рт. ст.

Включение прямогонного бензина в перечень подакцизных товаров должен был способствовать решению проблемы его использования с целью нелегального производства подакцизных нефтепродуктов. Поскольку технология производства автомобильного бензина позволяет получать его не только путем переработки нефтепродуктов на нефтеперерабатывающем заводе, но и путем смешения прямогонного бензина с необходимыми химическими присадками, объемы полученного бензина выводились из-под налогообложения, так как прямогонный бензин не облагался акцизами. Включение прямогонного бензина в перечень подакцизных товаров означает, что налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган декларации по акцизам с указанием полученных объемов в натуральном выражении.

Объекты налогообложения. Акцизами облагается реализация (передача) на территории Российской Федерации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров, в том числе:

- непосредственно продажа произведенных подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача их по соглашению о предоставлении отступного или новации;

- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе.

Пример. Организация передала произведенное вино для розлива другому предприятию на давальческой основе и должна начислить акциз;

- передача произведенных подакцизных товаров в уставный капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также передача организацией произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (правопреемнику или наследнику) при его выходе из этой организации и передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) участнику указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей доле участников договора, или разделе такого имущества.

И хотя ст. 39 НК РФ указанные операции не признаются реализацией, в целях главы 22 Налогового кодекса Российской Федерации они облагаются налогом.

- передача права собственности на произведенные подакцизные товары на безвозмездной основе, а также при натуральной оплате труда;

- передача произведенных подакцизных товаров в структуре организации, в том числе:

- для дальнейшего производства неподакцизных товаров,
- для использования на собственные нужды.

Пример. Организация использует произведенное пиво в целях рекламы и должна начислить акциз.

В ряде случаев акцизами облагается реализация подакцизных товаров несобственного производства (за исключением нефтепродуктов):

- первичная реализация подакцизных товаров, происходящих с территории Белоруссии и ввезенных на территорию Российской Федерации;

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

- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

С 1 января 2006 г. объектом налогообложения признается получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

Операции, освобождаемые от налогообложения:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации другому структурному подразделению той же организации для производства других подакцизных товаров (например, передача спирта для производства вина из одного цеха организации в другой);

- реализация нефтепродуктов налогоплательщиком;

- первичная реализация (передача) конфискованных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов;

- реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта.

Данные товары освобождаются от акциза только при соблюдении следующих условий:

- экспорт осуществляется непосредственно плательщиками акцизов или иными лицами на основании договоров комиссии, поручения либо агентского договора, заключенных с плательщиком акцизов;

- в налоговый орган представлено поручительство банка или банковская гарантия.

Налоговое поручительство должно быть представлено не позднее установленного срока уплаты акцизов и предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и пени, если налогоплательщик не представил документы, подтверждающие факт экспорта. При отсутствии документов налогоплательщик обязан уплатить сумму акцизов. После представления документов, подтверждающих факт экспорта, уплаченная сумма возвращается.

Перечисленные выше операции не подлежат налогообложению, только если организация ведет раздельный учет операций по приобретению и реализации (передаче) таких товаров.

Ставки акцизов и определение налоговой базы. Налоговая база по подакцизным товарам определяется в зависимости от установленных ставок.

Различают следующие виды налоговых ставок (рис. 4.10).

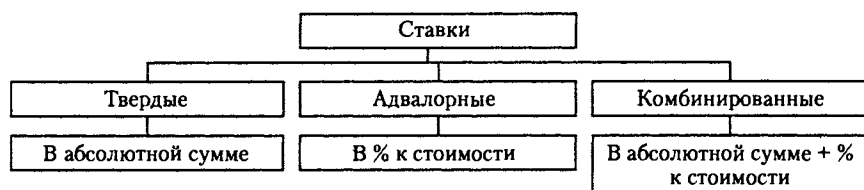


Рис. 4.10. Виды налоговых ставок

В настоящее время большинство применяемых ставок твердые.

Исключение составляют сигареты, по которым установлена комбинированная ставка. Действующие ставки с 1 января 2006 г. приведены в табл. 4.4, а с января 2007 г. — в табл. 4.5.

Таблица 4.4

Налоговые ставки акцизов

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка
Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	21 руб. 50 коп. за 1 л безводного этилового спирта
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 25 % (за исключением вин) и спиртосодержащая продукция	159 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 и до 25% включительно (за исключением вин)	118 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% включительно (за исключением вин)	83 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина (за исключением натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих)	112 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 л
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, шипучих)	2 руб. 20 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5% включительно)	0 руб. 00 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 и до 8,6 % включительно	1 руб. 91 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6 %	6 руб. 85 коп. за 1 л
Табак трубочный	676 руб. за 1 кг
Табак курительный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	277 руб. за 1 кг
Сигареты с фильтром	78 руб. за 1000 шт. + 8%, но не менее 25% от отпускной цены
Сигареты без фильтра, папиросы	35 руб. за 1000 шт. + 8%, но не менее 25% от отпускной цены
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	16 руб. 50 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	167 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Прямогонный бензин	2657 руб. 00 коп. за 1 т

Налоговые ставки акцизов с 01.01.2007

Вид подакцизных товаров (в соответствии со ст. 193 НК РФ в редакции Закона № 134-ФЗ)	Налоговая ставка
Спирт этиловый из всех видов сырья (в т.ч. спирт-сырец из всех видов сырья)	23 руб. 50 коп. за 1 литр безводного этилового спирта
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с содержанием этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта) и спиртосодержащая продукция (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)	162 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих), натуральные напитки с содержанием этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта	2 руб. 20 коп. за 1 литр
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5% включительно	0 руб. 00 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6%	2 руб. 07 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6%	7 руб. 45 коп. за 1 литр

Вид подакцизных товаров (в соответствии со ст. 193 НК РФ в редакции Закона № 134-ФЗ)	Налоговая ставка
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	300 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	17 руб. 75 коп. за 1 штуку
Сигариллы	217 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты с фильтром	100 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 115 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты без фильтра, папиросы	45 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 60 руб. 00 коп. за 1000 штук
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	18 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с двигателем свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	181 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобильный бензин с октановым числом до «80» включительно	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну
Автомобильный бензин с иными октановыми числами	3629 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо	1080 руб. 00 коп. за 1 тонну
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2951 руб. 00 коп. за 1 тонну
Прямогонный бензин	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну

Таким образом, с 2007 года установлена единая акцизная ставка для всей алкогольной продукции (за исключением пива и некоторых категорий вина).

Максимальная рыночная цена — это цена, устанавливаемая налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачки) табачных изделий, выше которой последняя не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли или индивидуальными предпринимателями.

Налогоплательщики — изготовители сигарет (папирос) обязаны подать в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет либо в таможенный орган по месту оформления подакцизных товаров уведомление о максимальных розничных ценах по каждой марке (наименованию) сигарет (папирос) не позднее 10 дней до начала календарного месяца, в котором эти цены будут применяться. Форма уведомления устанавливается Минфина России. Таким образом, первые уведомления налогоплательщики должны подать не позднее 21.12.2006.

Максимальные розничные цены, заявленные в уведомлении, должны наноситься на каждую потребительскую пачку (упаковку) табачных изделий. При этом данная норма для сигарет с фильтром вступает в силу с 01.01.2007, в отношении сигарет без фильтра и папирос — с 01.07.2007.

Если в течение одного налогового периода налогоплательщиком осуществляется реализация (передача) табачных изделий одной марки с разными максимальными розничными ценами, указанными на единице потребительской упаковки (пачке), расчетная стоимость определяется как произведение каждой максимальной рыночной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке), на которых указана соответствующая максимальная розничная цена.

Налоговая база определяется в соответствии с рис. 4.11.

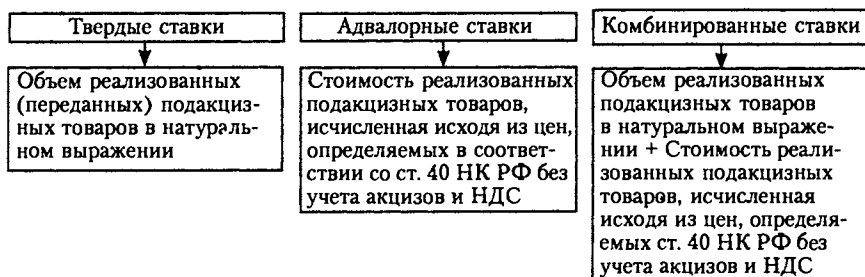


Рис. 4.11. Определение налоговой базы в зависимости от ставок

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется как на рис. 4.12.

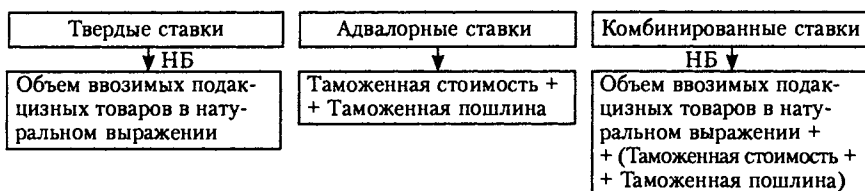


Рис. 4.12. Определение налоговой базы при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации

Случаи определения налоговой базы при адвалорной ставке (табл. 4.6).

Таблица 4.6

Случаи определения налоговой базы при адвалорной ставке

Операция	Определение налоговой базы
Безвозмездная передача подакцизных товаров	Стоимость подакцизных товаров исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, без учета акцизов или исходя из рыночных цен
Товарообменные операции	
Передача подакцизных товаров при натуральной оплате труда	
Передача произведенных подакцизных товаров в структуре организации	
Реализация товаров в части 8%	Суммы, полученные: — в виде финансовой помощи — авансовых платежей — для пополнения фондов специального назначения — увеличения доходов — проценты по векселю, товарному кредиту

При определении налоговой базы выручка, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка России, действующему на дату их фактического получения. Налоговая база по товарам, для которых установлены разные ставки акцизов, должна определяться применительно к каждой налоговой ставке. Если раздельный учет операций не ведется, определяется единая налоговая база по всем операциям, совершенным с указанными товарами.

Порядок исчисления акцизов. Сумма акциза по каждому виду подакцизных товаров исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки.

Таким образом, расчет суммы акциза проводится по следующим формулам:

- по товарам, на которые установлены твердые ставки:

$$C = O \times A,$$

где C — сумма акциза;
 O — объем реализованной продукции в натуральном выражении;
 A — ставка акциза;

- по товарам, на которые установлены адвалорные ставки:

$$C = O \times A : 100\%,$$

где C — сумма акциза;
 O — стоимость реализованной продукции;
 A — ставка акциза (в % от стоимости);

■ по товарам, на которые установлены комбинированные ставки:

$$C = (O_c \times A_c) + (O_a \times A_a : 100\%),$$

где C — сумма акциза,
 O_c — объем реализованной продукции в натуральном выражении;
 A_c — твердая ставка акциза (в руб. и коп.) за единицу измерения товара;
 O_a — стоимость реализованной продукции;
 A_a — адвалорная ставка (в % от стоимости).

Сложный расчет суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, согласно которому сначала налогоплательщик исчисляет сумму по комбинированной ставке, затем соотносит ее с отпускной ценой, и если полученный результат ниже 20% отпускной цены, пересчитывает. При указанной системе спрогнозировать налоговые поступления достаточно проблематично. Заранее невозможно определить, какую налоговую политику выберет производитель табачной продукции: изготавливать недорогие сигареты и уплачивать смешанную ставку либо осуществлять реализацию дорогих сигарет по ставке 20%.

Общая сумма акциза определяется по итогам налогового периода как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных по каждому виду подакцизных товаров. Если налогоплательщик не ведет отдельный учет операций по реализации подакцизных товаров, облагаемых по разным ставкам, сумма акциза определяется по максимальной ставке по отношению к единой налоговой базе, определенной по всем облагаемым акцизами операциям.

Пример. Организация производит алкогольную продукцию, ставка акциза на которую определяется в расчете на 1 л безводного спирта. Это значит, что при исчислении суммы акциза необходимо сделать пересчет в зависимости от крепости продукции. Например, организация отгрузила 1000 л водки с территории завода в розничную сеть.

Таким образом, рассчитанная сумма акциза, подлежащая уплате производителем, будет равна: 63 600 руб. (1000 л $\times$ 159 руб. $\times$ 40%).

Табачная фабрика реализовала 100 000 шт. сигарет с фильтром по отпускной цене без НДС и акциза за 60 000 руб.

Сумма акциза, рассчитанная по комбинированной ставке, будет равна: 11 300 руб. (65 руб. $\times$ 100 000 шт. : 1000) + (60 000 руб. $\times$ 8%) и составит 18,8% от отпускной цены. В этом случае сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, должна определяться как 20% от отпускной цены и составит: 12 000 руб. (60 000 руб. $\times$ 20% : 100%).

Аналогично определяется сумма акцизов на сигареты без фильтра и папиросы.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется по итогам каждого налогового периода как начисленные суммы акциза по облагаемым операциям и уменьшенные на налоговые вычеты. Таким

образом, расчет суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, производится с учетом налоговых вычетов согласно следующим формулам:

- по подакцизным товарам, на которые установлены твердые ставки:

$$C = O \times A - НВ,$$

где C — сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет;
 O — объем реализованной продукции в натуральном выражении;
 A — ставка акциза;
 $НВ$ — налоговые вычеты;

- по подакцизным товарам, на которые установлены комбинированные ставки:

$$C = (O_c \times A_c) + (O_a \times A_a : 100\%) - НВ,$$

где O_c — объем реализованной продукции в натуральном выражении;
 A_c — твердая ставка акциза (руб.);
 O_a — стоимость реализованной продукции;
 A_a — адвалорная ставка (в %);
 $НВ$ — налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы акциза:

- предъявленные продавцом и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров, использованных в качестве сырья для производства других подакцизных товаров либо при ввозе подакцизных товаров;

- уплаченные собственниками давальческого сырья при его приобретении либо при его производстве;

- уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров или отказа от них;

- уплаченные при приобретении акцизных марок по подакцизным товарам, подлежащим маркировке;

- уплаченные на территории Российской Федерации по этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья, израсходованному для производства алкогольной продукции.

Сумма, подлежащая вычету, не должна превышать суммы акцизов, исчисленных по следующей формуле:

$$C = \frac{A \times K}{100\%} \times O,$$

где C — предельная сумма акциза, уплаченная по этиловому спирту, использованному для производства вина;
 A — ставка акциза на 1 л этилового спирта;
 K — крепость вина (в %);
 O — количество реализованного вина.

Пример. Организация приобрела 2000 л этилового спирта и произвела из него 10 000 л вина крепостью 17%. Определим сумму налогового вычета.

Ставка акциза по этиловому спирту — 21,5 руб. за 1 л безводного этилового спирта. Сумма акциза, уплаченная за 2000 л спирта, составляет 43 000 руб. ($2000 \text{ л} \times 21,5 \text{ руб.}$).

При этом максимальная сумма вычета, на которую организация имеет право, определяется по вышеприведенной формуле и составит 36 550 руб. ($21,5 \text{ руб.} \times 17\% : 100\% \times 10\,000 \text{ л}$).

Акцизы на нефтепродукты. Нефтепродукты являются традиционным подакцизным товаром во многих странах мира. Они облагаются с целью изъятия сверхприбыли, возникающей в сфере производства нефтепродуктов.

К нефтепродуктам, которые облагаются акцизами, главой 22 Налогового кодекса Российской Федерации отнесены (рис. 4.13):

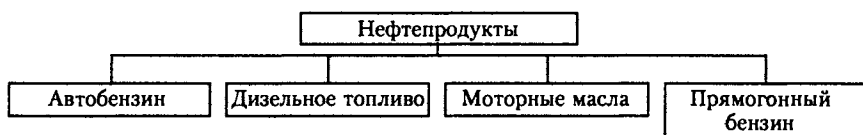


Рис. 4.13. Нефтепродукты, облагаемые акцизами

Лица, совершающие операции с нефтепродуктами, могут получить свидетельство о регистрации. Свидетельство является документом, служащим основанием для применения налоговых вычетов при определении налогоплательщиком сумм акцизов, подлежащих уплате в бюджет. Оно выдается лицам, осуществляющим следующие виды деятельности:

- производство нефтепродуктов;
- оптовую реализацию нефтепродуктов;
- оптово-розничную реализацию нефтепродуктов;
- розничную реализацию нефтепродуктов;
- производство продукции нефтехимии.

Основное требование для получения свидетельства — наличие мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов.

Для получения свидетельства на производство необходимы мощности по производству, хранению и отпуску нефтепродуктов:

- оптовикам — при наличии мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов;
- оптово-розничная реализация — мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов и стационарных топливно-раздаточных колонок;
- розничная реализация — мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов со стационарных топливораздаточных колонок.

Свидетельство может получить не только собственник мощностей, но и организации, которые распоряжаются такими мощностями на праве хозяйственного ведения и оперативного управления с арендованных или владеют на праве долевой собственности. Порядок выдачи свидетельства

определяется Министерством финансов Российской Федерации на один год. Цель введения свидетельства — повышение собираемости акцизов, но в то же время получение свидетельства является добровольным.

Акцизами облагаются следующие операции с нефтепродуктами:

- оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов;

- получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов;

- получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющим свидетельства, в том числе:

- приобретение их в собственность,

- оприходование нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов,

- оприходование нефтепродуктов, полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов,

- получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов, произведенных из этого сырья и материалов на основе договора переработки;

- передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов собственнику, не имеющему свидетельства.

Освобождена от налогообложения реализация подакцизных товаров на экспорт, а также реализация нефтепродуктов на территории Российской Федерации.

Сумма акцизов определяется отдельно по каждому виду нефтепродуктов. Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму акцизов. Определение налоговой базы по нефтепродуктам дано на рис. 4.14.

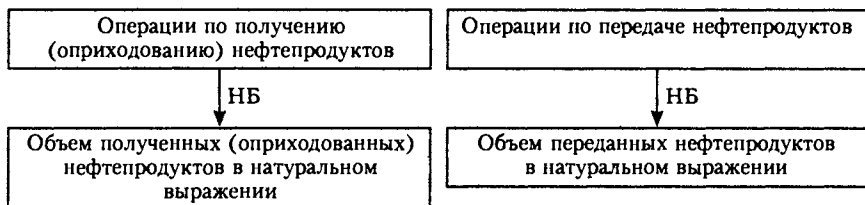


Рис. 4.14. Определение налоговой базы по нефтепродуктам

По нефтепродуктам, для которых установлены разные ставки, налоговая база определяется отдельно по каждой налоговой ставке.

Налоговые органы вправе создавать налоговые посты у налогоплательщиков, имеющих свидетельства о регистрации лица, совер-

шающего операции с нефтепродуктами. Порядок функционирования постов определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Налогоплательщик обязан по письменному требованию налогового органа предоставить помещение с ограниченным доступом, оборудованное программно-техническими средствами, позволяющими осуществлять сбор и систематизацию информации для целей налогообложения по установленным Министерством финансов Российской Федерации формам. Сотрудники налоговых органов, осуществляющие контрольные мероприятия, на основании решения руководителя налогового органа имеют право доступа в административные, производственные, складские и иные помещения на территории организаций, осуществляющих производство и (или) реализацию нефтепродуктов и (или) переработку прямогонного бензина.

Задача налоговых постов — контролировать производство и реализацию нефтепродуктов налогоплательщиками, а также соблюдение ими налогового законодательства. В частности, контроль осуществляется за соответствием поступившего для производства нефтепродуктов объема сырья фактически произведенному из этого сырья объему нефтепродуктов. Также сверяются объемы производства и реализации нефтепродуктов с данными, отраженными в декларациях.

Определение сумм акциза. При определении суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, производятся налоговые вычеты. Налогоплательщики, имеющие свидетельство, вправе уменьшить начисленную сумму акцизов на величину налоговых вычетов, за исключением налогоплательщика, имеющего свидетельство на розничную продажу.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется в следующем порядке. При получении нефтепродуктов налогоплательщик, имеющий свидетельство, начисляет акциз. Затем при реализации (передаче) этих нефтепродуктов налогоплательщикам, также имеющим свидетельство, начисленная сумма акциза уменьшается на сумму акциза, фактически реализованных нефтепродуктов.

Чтобы получить вычет, необходимо выполнить следующие условия:

- продавец должен представить в налоговый орган копию договора с покупателем (получателем) нефтепродуктов, имеющим свидетельство, а также счета-фактуры с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) нефтепродуктов;

- покупатель нефтепродуктов должен отразить в налоговой декларации объемы полученных нефтепродуктов.

Налоговые вычеты производятся для того, чтобы перенести бремя уплаты акцизов с производителей на продавцов и тем самым равномерно распределить сумму налога между бюджетами различных регионов. Акцизы могут быть уплачены на любой стадии реализации

нефтепродуктов. Это зависит от наличия свидетельства у участников цепочки — от производителя до потребителя.

При реализации нефтепродуктов лицом, имеющим свидетельство, лицу, имеющему свидетельство, акциз в цену не включается и отдельной строкой в счетах-фактурах не выделяется. Если же лицо, имеющее свидетельство, реализует нефтепродукты лицу, не имеющему свидетельство, акциз включается в цену нефтепродуктов.

Примеры. Нефтеперерабатывающий завод, не имеющий свидетельство, произвел 1000 т бензина с октановым числом до «80». Весь бензин реализован оптовику, не имеющему свидетельства. На момент оприходования завод должен начислить акциз в сумме 2 657 000 руб. (1 000 т × × 2657 руб.). Поскольку у него нет свидетельства, он не имеет права на налоговый вычет. Поэтому начисленную сумму акциза завод должен уплатить в бюджет и включить в цену реализуемого топлива.

ООО «Кир», имеющее свидетельство на оптовую реализацию нефтепродуктов, закупило у ООО «Пламя», имеющего свидетельство на производство нефтепродуктов, автомобильный бензин с октановым числом «92» в объеме 2000 т. В этом же месяце вся продукция была реализована автозаправочной станции, имеющей свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, которая, в свою очередь, реализовала населению. Какая же сумма акциза и у кого подлежит уплате в бюджет?

Ставка акциза на бензин — 3629 руб. за тонну.

Сумма акциза, начисленная при оприходовании закупленного бензина у ООО «Кир», составит 7 258 000 руб. (3629 руб. × 2000 т).

При реализации автозаправочной станции, имеющей свидетельство, оптовик принимает указанную сумму к вычету. Таким образом, сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, у ООО «Кир» по автомобильному бензину составит 0 руб. (7 258 000 руб. – 7 258 000 руб.).

Автозаправочная станция при получении бензина от оптовой организации начисляет акциз в сумме 7 258 000 руб. (3629 руб. × 2000 т).

Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, вычетам не подлежат. Следовательно, автозаправочная станция должна уплатить в бюджет всю сумму, начисленную при получении нефтепродуктов, т.е. 7 258 000 руб.

Сроки уплаты акцизов и представление деклараций. Налоговым периодом признается календарный месяц. Определение даты реализации приведено в табл. 4.7.

Таблица 4.7

Дата реализации

Вид подакцизных товаров	Дата реализации
Спирт этиловый	День отгрузки
Спиртосодержащая продукция	
Алкогольная продукция	
Пиво	

Вид подакцизных товаров	Дата реализации
Табачная продукция Автомобили Мотоциклы с мощностью двигателя 150 л.с.	
Алкогольная продукция, реализуемая с акцизных складов	День завершения режима налогового склада
Автомобильный бензин Дизельное топливо Моторные масла Прямогонный бензин	День оприходования (получения)
Денатурированный этиловый спирт	День получения (оприходования)

Сроки уплаты акциза зависят от вида подакцизных товаров (табл. 4.8.).

Таблица 4.8

Сроки уплаты акцизов

Вид подакцизных товаров	Срок уплаты налога	
Нефтепродукты	Не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом	
Нефтепродукты, реализуемые налогоплательщиками, имеющими свидетельство только на оптовую реализацию	Не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом	
Нефтепродукты, реализуемые налогоплательщиками, имеющими свидетельство только на розничную реализацию	Не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом	
Спирт этиловый, пиво, спиртосодержащая продукция, табачная продукция, автомобили, алкогольная продукция	Равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом	
Алкогольная продукция, реализуемая с акцизных складов	Реализация с 1 по 15-е число отчетного месяца	Реализация с 16-го по последнее число отчетного месяца
	Не позднее 25-го числа отчетного месяца (авансовый платеж)	Не позднее 15-го числа месяца следующего за отчетным
Организации, имеющие свидетельство на оптовую реализацию прямогонного бензина, и организации, имеющие свидетельство на переработку прямогонного бензина	Не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом	

Вид подакцизных товаров	Срок уплаты налога
Денатурированный спирт	Не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом

Для налогоплательщиков акцизов предусмотрены следующие формы налоговых деклараций:

- на подакцизные товары, за исключением алкогольной продукции, реализуемой с акцизных складов оптовых организаций и нефтепродуктов;

- на алкогольную продукцию, реализуемую с акцизных складов оптовой торговли;

- на нефтепродукты;

- на табачные изделия.

Сроки представления деклараций зависит от категории налогоплательщика (табл. 4.9).

Таблица 4.9

Сроки представления налоговых деклараций

Категории налогоплательщиков	Срок представления декларации
Все налогоплательщики, за исключением перечисленных ниже	Не позднее 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом
Налогоплательщики, имеющие свидетельство только на оптовую реализацию нефтепродуктов	Не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
Налогоплательщики, имеющие свидетельство только на розничную реализацию нефтепродуктов	Не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
Налогоплательщики, осуществляющие реализацию с акцизных складов оптовой торговли	Не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом

Пример. При производстве водки крепостью 40% организация использует безводный этиловый спирт. За месяц было произведено и реализовано 2000 л товара. Сумма акциза, уплаченная по спирту, составила 13 000 руб. Рассчитаем сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет.

Ставка акциза на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 25% установлена в размере 159 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах.

Следовательно, сумма начисленного акциза с реализованной водки будет равна: 127 200 руб. ($2000 \text{ л} \times 40\% \times 159 \text{ руб.}$).

Сумма акциза, подлежащая уплате, — 114 200 руб. ($127\,200 \text{ руб.} - 13\,000 \text{ руб.}$)

4.3. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Индивидуальный подоходный налог принадлежит к числу наиболее сложных налогов. В ряде стран существует довольно значительные различия в определении ставок, налоговой базы, критериев обложения, категорий плательщиков налога, предоставления льгот. При этом основные принципы подоходного обложения физических лиц едины, и понятие «налоговая база» практически одинакова во всех странах. Налог взимается с дохода, независимо от источника его получения.

Впервые подоходный налог современного вида был введен в 1798 г. в Великобритании как временная мера, а с 1842 г. стал постоянным в английской налоговой системе.

Исторически сложились две формы подоходного налога: шедулярная и глобальная. При шедулярной форме доход, получаемый налогоплательщиком, делится на части (шедулы) в зависимости от источника дохода; каждая шедула облагается особым образом, различными ставками и льготами. При глобальной форме подоходного налога налог взимается с совокупного дохода плательщика. В ходе глобальной налоговой реформы наметилась общая тенденция к переходу от шедулярного подоходного налога к унифицированному или глобальному. Такая система облегчает расчет налога и действует в большинстве развитых стран.

Вызывает интерес подходы различных теоретических школ, увязывающих индивидуальный подоходный налог с решением проблем стимулирования производства и «социальной справедливости». Логика позиций представителей кейнсианства, рассматривающих расширение платежеспособного спроса в качестве важнейшего стимула экономической деятельности, основана на прогрессивном обложении личных доходов. Противоположной логике придерживаются сторонники теории «экономики предложения» и «монетаризма». Теоретические школы по-разному оценивают индивидуальный подоходный налог как инструмент социальной справедливости. Кейнсианская школа, защищая социально справедливый характер подоходного налога, предлагает освободить от налога малообеспеченные слои населения в сочетании с прогрессивным налогообложением более обеспеченных слоев. Теоретики «экономики предложения», в противовес кейнсианской парадигме, ратуют за снижение ставок индивидуально подоходного налога на все слои населения, независимо от доходов. Однако в практике подоходного обложения населения в странах сочетаются оба подхода отмеченных школ. И хотя традиционно считается, что подоходный налог оказывает сравнительно небольшое влияние на размещение производства, стимулирование инвестиций, тем не менее

единый европейский рынок рабочей силы и капитала предъявляет требования к унификации подоходного налога.

Налогообложение индивидуальных доходов физических лиц претерпело многочисленные реформы и модернизации. Это относится к начальным и конечным ставкам, их количеству и льготам. Уже со времен А. Смита почти всегда предпринимались попытки учесть различия в платежеспособности граждан.

В настоящее время почти во всех странах применяется система прогрессивных ставок подоходного налога с совершенно несхожими характеристиками прогрессии, с различными базовыми и максимальными ставками налога. Общим для всех стран является понятие необлагаемого минимума, под которым понимается скидка для всех налогоплательщиков. Необлагаемый минимум доходов является переменной величиной, имеющей тенденцию к увеличению.

Сегодня подоходный налог имеет тесную связь с доходом плательщика независимо от его вида: заработная плата, доход от индивидуальной предпринимательской деятельности и ценных бумаг, доход, полученный в виде процента с капитала.

Плательщики налога и объект обложения. Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрены следующие группы плательщиков налога на доходы физических лиц и виды объектов (рис. 4.15).

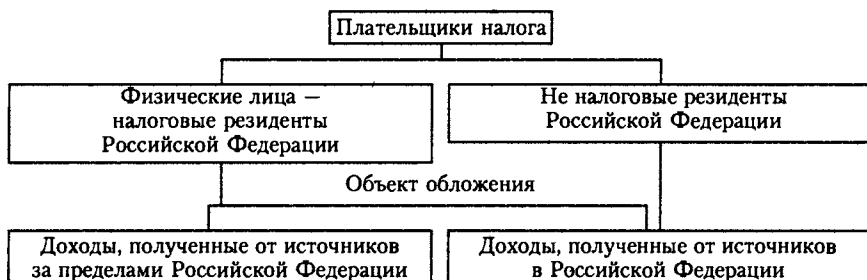


Рис. 4.15. Плательщики налога и объекты налогообложения

Согласно ст. 11 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, которые находились на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году. Следовательно, те физические лица, которые фактически находятся в Российской Федерации менее 183 дней в календарном году, не являются налоговыми резидентами Российской Федерации. Выделение двух категорий налогоплательщиков имеет значение для налоговой обязанности,

поскольку налоговые резиденты несут полную обязанность, т.е. уплачивают налог со всех полученных доходов, а физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, несут ограниченную налоговую ответственность и уплачивают налог только с доходов, полученных на территории Российской Федерации.

Условия признания доходов представлены в табл. 4.10.

Таблица 4.10

Условия признания доходов

Вид дохода	Условия признания дохода:	
	в Российской Федерации	за пределами Российской Федерации
Дивиденды и проценты	Полученные от российских организаций, выплата процентов российским индивидуальным предпринимателем и иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ	Полученные от иностранной организации (кроме процентов) в связи с деятельностью представительства в РФ
Страховые выплаты при наступлении страхового случая	Выплата российской организацией или иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ	Выплаты иностранными организациями
Доходы, полученные от использования авторских или иных смежных прав	Использование прав в РФ	Использование прав за пределами РФ
Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества	Имущество находится в РФ	Имущество находится за пределами РФ
Доходы от реализации недвижимого имущества, акций или ценных бумаг, а также иного имущества, принадлежащего физическому лицу	Имущество, а также организации, к которым предъявляются требования, находятся в РФ	Имущество, а также организации находятся за пределами РФ
Вознаграждения за выполнение трудовых или иных обязанностей	Выполнение обязанностей в РФ	Выполнение обязанностей за пределами РФ
Пенсии, пособия, стипендии и аналогичные выплаты	Выплаты, полученные в РФ; выплаты, полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ	Выплаты, полученные в соответствии с законодательством иностранного государства

Вид дохода	Условия признания дохода:	
	в Российской Федерации	за пределами Российской Федерации
Иные доходы, полученные налогоплательщиком	Деятельность осуществляется в РФ	Деятельность осуществляется за пределами РФ

Примеры. Гражданин Российской Федерации заключил контракт с российской фирмой, находящейся в Волгограде, на выполнение работ в Тверской области на один год. Ежемесячно гражданин получает вознаграждение за выполненную работу.

В этом случае его вознаграждение относится к доходам, полученным на территории Российской Федерации.

Гражданин Российской Федерации заключил трудовой договор с российской фирмой, находящейся в Москве, на выполнение работ в Чехии сроком на один год. Ежемесячно он получает от российской организации вознаграждение за выполненную работу в иностранном государстве.

В данном случае это вознаграждение относится к доходам, получаемым за пределами Российской Федерации.

Налоговая база определяется как сумма всех видов доходов налогоплательщика, полученных за налоговый период (рис. 4.16).



Рис. 4.16. Виды доходов

Налоговая база определяется отдельно по каждой категории доходов, для которой установлена различная налоговая ставка.

Доходом в натуральной форме признается доход, полученный от организаций и индивидуальных предпринимателей в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, в частности:

- оплата организацией или индивидуальными предпринимателями за налогоплательщика товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;

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

- оплата труда в натуральной форме.

Налоговая база определяется как стоимость товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, с учетом НДС и акцизов.

Налоговая база при получении доходов в виде материальной выгоды представлена в табл. 4.11.

Таблица 4.11

**Налоговая база при получении доходов
в виде материальной выгоды**

Вид дохода	Налоговая база	
Материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами	$\boxed{\text{НБ}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{Сумма процентов,} \\ \text{рассчитываемая исходя} \\ \text{из } 3/4 \text{ ставки рефинан-} \\ \text{сирования на дату полу-} \\ \text{чения средств (9\% годовых} \\ \text{по иностранной} \\ \text{валюте)} \end{array}}$	$- \boxed{\begin{array}{l} \text{Сумма процентов,} \\ \text{рассчитанная исходя} \\ \text{из фактических про-} \\ \text{центов по договору} \end{array}}$
Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) у лиц, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику	$\boxed{\text{НБ}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{Цена реализации товаров,} \\ \text{реализуемых в обычных} \\ \text{условиях, лицам, не явля-} \\ \text{ющимся взаимозависимыми} \end{array}}$	$- \boxed{\begin{array}{l} \text{Цена реализации} \\ \text{налогоплательщику} \end{array}}$
Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг	$\boxed{\text{НБ}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{Рыночная стоимость ценных} \\ \text{бумаг, определяемая с учетом} \\ \text{предельной границы} \\ \text{ее колебаний} \end{array}}$	$- \boxed{\begin{array}{l} \text{Фактические расходы} \\ \text{налогоплательщика} \\ \text{на приобретение} \\ \text{ценных бумаг} \end{array}}$

Налоговая база по договорам страхования. При определении налоговой базы не учитываются страховые выплаты по договорам страхования в связи с наступлением соответствующих страховых случаев:

- по договорам обязательного страхования;
- по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок не менее 5 лет и в течение этих 5 лет не предусматривающим страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов в пользу застрахованного лица.

Суммы страховых выплат по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее 5 лет, не учитываются при оп-

ределении налоговой базы, если суммы страховых выплат не превышают внесенных физическими лицами сумм страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки финансирования Центрального банка России на дату заключения указанных договоров.

В случае досрочного расторжения договоров добровольного досрочного страхования жизни до пяти лет (за исключением форс-мажорных случаев) и возврата физическим лицам денежной суммы, подлежащей выплате при досрочном расторжении договоров страхования, полученный доход за вычетом сумм платежей (взносов) учитывается при определении налоговой базы страхователя — физического лица и подлежит налогообложению у источника выплат;

■ по договорам, предусматривающих возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов (за исключением оплаты санаторно-курортных путевок);

■ по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным со страховыми организациями, если такие выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством Российской Федерации.

По общему правилу подлежат налогообложению суммы страховых взносов, если эти суммы вносятся за физических лиц из средств организаций или иных работодателей. Из этого правила предусмотрены следующие исключения:

■ страхование работников производится работодателями в обязательном порядке в соответствии с действующим законодательством;

■ по договорам добровольного страхования, предусматривающим выплаты в возмещение вреда жизни и здоровью, а также медицинских расходов застрахованных физических лиц.

При имущественном страховании налоговая база определяется следующим образом:

Налогооблагаемый доход в случае повреждения застрахованного имущества	— Сумма полученной страховой выплаты	— Рыночная стоимость застрахованного имущества на дату заключения договора (на дату наступления страхового случая) + Сумма страховых взносов.
Налогооблагаемый доход в случае гибели или уничтожения застрахованного имущества	— Сумма полученной страховой выплаты	— Стоимость ремонта имущества + Сумма страховых взносов.

Сумма налога физических лиц, полученная от долевого участия в организации в виде дивидендов, определяется следующим образом:

■ сумма налога в отношении дивидендов, полученных за пределами Российской Федерации, определяется налогоплательщиком самостоятельно применительно к каждой сумме полученных дивидендов. При этом они имеют право уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с главой 23 Налогового кодекса Российской Федерации, на сумму налога, рассчитанную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, но только в том случае, если источник дохода находится в том иностранном государстве, с которым заключен договор об избежание двойного налогообложения. Если сумма налога, уплаченная по месту нахождения источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную по правилам главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, полученная разница не подлежит возврату из бюджета;

■ сумма налога в отношении дивидендов, полученных от российских организаций, исчисляется самой организацией, которая выступает в роли налогового агента. В данном случае организация определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по ставке 9%.

Особенности определения налоговой базы по операциям купли-продажи ценных бумаг. При определении налоговой базы учитываются доходы физических лиц, полученных по следующим операциям:

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

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

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

■ с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги, осуществляемых доверительным управляющим в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), являющегося физическим лицом;

■ купли-продажи инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, включая их погашение.

Налоговая база по каждой операции определяется отдельно.

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

Доход (убыток) по операциям купли-продажи ценных бумаг определяется следующим образом:

Доход (убыток)	=	Сумма доходов по совокупности сделок с ценными бумагами соответствующей категории, совершенных в течение налогового периода	–	Сумма убытков.

Сумма убытка по результатам операций, совершенных в налоговом периоде, может уменьшить налоговую базу только по операциям купли-продажи ценных бумаг данной категории.

Доход (убыток) по операциям купли-продажи ценных бумаг и инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов определяется следующим образом:

Доход (убыток)	=	Сумма доходов, полученных от реализации ценных бумаг	–	Документально подтвержденные расходы на приобретение, реализацию и хранение ценных бумаг (либо имущественные вычеты).

К указанным расходам относят:

- суммы, уплачиваемые продавцу в соответствии с договором;
- оплату услуг, оказываемых депозитарием;
- комиссионные отчисления профессиональным участникам рынка ценных бумаг, скидку, уплачиваемую управляющей компании паевого инвестиционного фонда при продаже инвестором инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда;
- биржевой сбор (комиссию);
- оплату услуг регистратора;
- налог на наследование и (или) дарение, уплаченный налогоплательщиком при получении ценных бумаг в собственность;
- другие расходы, непосредственно связанные с куплей, продажей и хранением ценных бумаг, оплачиваемые за услуги, оказываемые профессиональными участниками рынка ценных бумаг в рамках их профессиональной деятельности.

Пример. Совершены две сделки купли-продажи ценных бумаг. 1 апреля приобретен пакет ценных бумаг, ОРЦБ, за 500 000 руб., а 22 апреля этот пакет реализован за 520 000 руб. Расходы по их приобретению и хранению составили 5000 руб. Таким образом, полученный доход по сделке составит 15 000 руб. (520 000 руб. – 500 000 руб. – 5000 руб.).

5 апреля приобретен пакет других ценных бумаг, ОРЦБ, за 120 000 руб., расходы по их приобретению составили 500 руб. 25 апреля этот пакет был продан за 110 000 руб., расходы по реализации и хранению ценных бумаг составили 1000 руб. По этой сделке был получен убыток в сумме 11 500 руб. (110 000 руб. – 120 000 руб. – 500 руб. – 1000 руб.).

Поскольку данные операции совершены по одной категории ценных бумаг, то определение дохода будет производиться по совокупности двух сделок и составит 3500 руб. (15 000 руб. – 11 500 руб.).

Налоговая база по операциям купли-продажи ценных бумаг и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок определяется по окончании налогового периода. Расчет и уплата суммы налога осуществляются налоговым агентом по окончании налогового периода или при осуществлении им выплаты денежных средств налогоплательщику до истечения очередного налогового периода. При осуществлении выплаты денежных средств налоговым агентом до истечения очередного налогового периода налог уплачивается с доли дохода, определяемого по следующей формуле:

$$\text{ДД} = \text{ОСД} \times \left(\frac{\text{СВ}}{\text{СОЦБ}} \right),$$

где ДД — доля дохода;
ОСД — общая сумма дохода;
СВ — сумма выплат;
СОЦБ — стоимостная оценка ценных бумаг.

Стоимостная оценка ценных бумаг определяется исходя из фактически произведенных и документально подтвержденных расходов на их приобретение.

Под выплатой денежных средств понимается выплата наличных денежных средств, перечисление денежных средств на банковский счет физического лица или на счет третьего лица по требованию физического лица.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога источником выплаты дохода налоговый агент (брокер, доверительный управляющий или иное лицо, совершающее операции по договору поручения, договору комиссии, иному договору в пользу налогоплательщика) в течение одного месяца с момента возникновения этого обстоятельства в письменной форме уведомляет налоговый орган по месту своего учета о невозможности указанного удержания и сумме задолженности налогоплательщика.

Налоговая база по доходам, облагаемым по основной ставке, определяется с учетом налоговых вычетов. При применении других налоговых ставок вычеты не применяются.

Налоговая база	=	Доходы	–	Доходы, не подлежащие налогообложению	–	Налоговые вычеты.

Основные виды доходов, не подлежащих налогообложению, приведены в ст. 217 НК РФ:

- государственные пособия, кроме пособий по временной нетрудоспособности;

- государственные пенсии, получаемые гражданами в соответствии с российским законодательством;

- компенсационные выплаты, предоставляемые гражданам в рамках действующего законодательства; в пределах норм;

- алименты;

- суммы, полученные налогоплательщиком в виде грантов, предоставленных для поддержания науки, образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными или иностранными организациями, а также в виде премий за выдающиеся достижения в этих областях;

- суммы единовременной материальной помощи, предоставляемой в связи с различного рода стихийными бедствиями и чрезвычайными обстоятельствами на основании решений органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления либо иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами, а также созданными в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является Российская Федерация, правительственными и неправительственными межгосударственными организациями. Не облагается налогом материальная помощь, которая оказывается работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи. Материальная помощь, которая оказывается налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов не облагается налогом независимо от источника выплаты;

- оплата работодателем за счет прибыли после уплаты налога на прибыль или фонда социального страхования путевок на отдых и лечение (за исключением туристических) на территории Российской Федерации своим работникам, членам их семей, а также инвалидам;

- стипендии;

- доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения;

- призы в денежной или натуральной формах, полученные спортсменами на Олимпийских играх, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти за счет средств бюджета;

■ проценты, получаемые налогоплательщиком по вкладам в банках, расположенных на территории Российской Федерации, в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка России, в течение периода, за который начислены указанные проценты, и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;

■ суммы процентов по государственным облигациям и другим ценным бумагам бывшего СССР, Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, а также по облигациям и ценным бумагам органов местного самоуправления;

■ доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

— стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей,

— стоимость призов в денежной и натуральной форме, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства Российской Федерации, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления,

— суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту,

— возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом. Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов,

— стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях с целью рекламы товаров (работ, услуг);

■ суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность Президента Российской Федерации, в депутаты Государственной Думы, в депутаты законодательного (представительного) органа субъектов Федерации и органов местного самоуправления;

■ денежная помощь, а также подарки, полученные ветеранами Великой Отечественной войны, инвалидами и бывшими узниками концлагерей, в части, не превышающей 10 000 руб.;

■ не подлежат налогообложению доходы в денежной и натуральной форме, получаемые от физических лиц в порядке дарения. Исключение составляют случаи, когда подарком являются недвижимость, транспортные средства, акции, доли и паи. Если даритель и одаряемый — члены семьи и (или) близкие родственники (супруги, родители и дети, дедушки, бабушки и внуки, братья и сестры), налог не уплачивается.

Применение вычетов. Налоговые вычеты — это разновидность налоговых льгот, которые предоставляются путем вычета из налоговой базы. Налоговый кодекс Российской Федерации установил четыре вида налоговых вычетов (рис. 4.17).

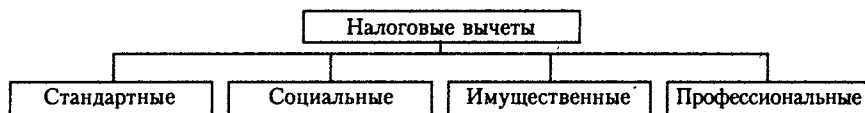


Рис. 4.17. Состав налоговых вычетов

Стандартные налоговые вычеты представляют собой вид вычетов, применяемых ко всем налогоплательщикам:

■ налоговый вычет в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

- лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий этой катастрофы,

- лиц, получивших инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, принимавших участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС,

- инвалидов Великой Отечественной войны,

- инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также других категорий инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих, и других,

- ряд других категорий;

■ налоговый вычет в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие группы налогоплательщиков:

— Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней,

— лиц вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавших штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лиц, находившихся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии,

— лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады,

— бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;

— инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп,

— лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику,

— ряд других категорий;

■ налоговый вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на остальные категории налогоплательщиков и действует до месяца, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 20 000 руб.

Пример. Работнику организации ежемесячно начисляется 4500 руб. Он относится к тем категориям налогоплательщиков, которым предоставляется налоговый вычет в размере 400 руб.

Доход работника, исчисленный нарастающим итогом с начала года превысил 20 000 руб. в мае ($4500 \text{ руб.} \times 5 \text{ мес.} = 22\,500 \text{ руб.}$). Следовательно, он имеет право на стандартный вычет в течение 4 месяцев в размере 1600 руб. ($400 \text{ руб.} \times 4 \text{ мес.}$). Начиная с доходов за май стандартный вычет не предоставляется. Представим это в виде таблицы.

(руб.)

Месяц	Доход	Сумма дохода нарастающим итогом	Стандартный вычет в месяц
Январь	4 500	4 500	400
Февраль	4 500	9 000	400

Месяц	Доход	Сумма дохода нарастающим итогом	Стандартный вычет в месяц
Март	4 500	13 500	400
Апрель	4 500	18 000	400
Май	4 500	22 500	—

В том случае, если налогоплательщик имеет право более чем на один из вышеперечисленных вычетов, ему предоставляется максимальный вычет.

Пример. Физическое лицо выполняло интернациональный долг в Афганистане. Данный налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты в размере 500 руб. и 400 руб. одновременно. Следовательно, ему будет предоставлен лишь один стандартный вычет в размере 500 руб.

Стандартный налоговый вычет в размере 600 руб. предоставляется на каждого ребенка у налогоплательщика, на обеспечении которого находится ребенок, являющиеся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями. Данный вычет действует до месяца, в котором доход нарастающим итогом с начала налогового периода превысил 40 000 руб. Вычет производится на каждого ребенка до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения до 24 лет у родителей, опекунов, попечителей, приемных родителей.

Данный вычет удваивается и составляет 1200 руб. в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является инвалидом, а также если учащийся дневной формы обучения до 24 лет является инвалидом I или II группы. Также этот вычет предоставляется вдовам (вдовцам), одиноким родителям.

Пример. У работника, состоящего в браке, имеется дочь 10 лет. В текущем году его ежемесячный заработок составляет 7500 руб. При расчете налоговой базы доход ежемесячно уменьшается на сумму стандартного вычета в размере 400 руб. с января по февраль, поскольку в марте доход превысил 20 000 руб. и составил 22 500 руб. (7500 руб. × 3 мес.)

Также доход работника будет уменьшаться на сумму налогового вычета в сумме 600 руб. на ребенка с января по май, поскольку в июне доход, исчисленный с начала года, превысит 40 000 руб. и составит 45 000 руб. (7500 руб. × 6 мес.)

Таким образом, суммы стандартных вычетов будут следующие:

- 800 руб. на работника (400 руб. × 2);
- 3000 руб. на ребенка (600 руб. × 5).

Общая сумма стандартных вычетов составит 3800 руб. (800 руб. + 3000 руб.)

Право на получение стандартных налоговых вычетов имеют физические лица — налоговые резиденты Российской Федерации. Данные вычеты предоставляются одним из налоговых агентов, являющихся источником выплат дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие вычеты. Если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, то по окончании налогового периода на основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы с учетом предоставления стандартных налоговых вычетов.

Социальные налоговые вычеты позволяют вычитать при формировании налогооблагаемого дохода фактически произведенные расходы социального назначения (рис. 4.18).

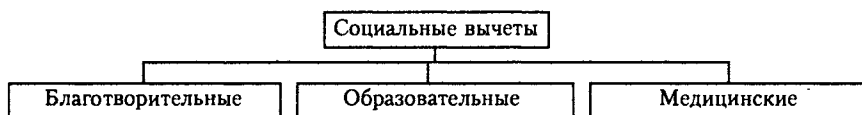


Рис. 4.18. Социальные налоговые вычеты

Социальные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода.

Условия предоставления налоговых благотворительных вычетов представлены на рис. 4.19.

Образовательные вычеты — разновидность социальных вычетов, предоставляемых налогоплательщику в случае осуществления им затрат на обучение в образовательных учреждениях. Этот вычет предоставляется в сумме, уплаченной в налоговом периоде:

- физическим лицом за свое обучение в образовательных учреждениях — в размере фактически произведенных расходов, но не более 38 000 руб. (с 01.01.2007 — 50 000 руб.);

- физическим лицом — родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях — в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 38 000 руб. (с 01.01.2007 — 50 000 руб.) на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей.

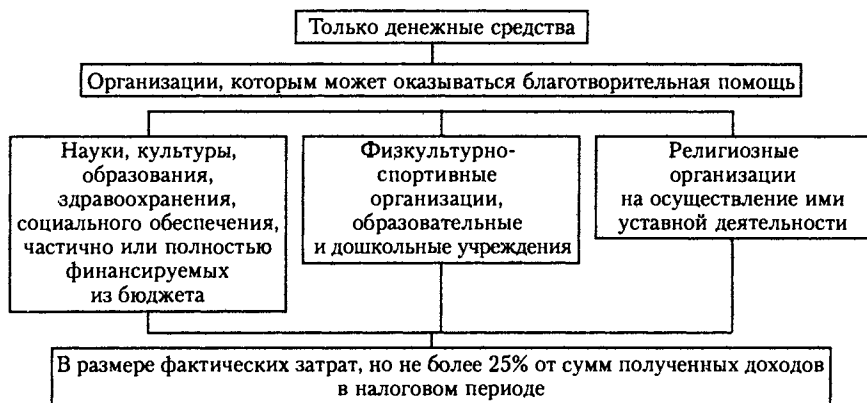


Рис. 4.19. Условия предоставления благотворительных вычетов

Указанный вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, подтверждающего статус учебного заведения, а также представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на обучение.

Данный вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения.

Медицинские вычеты — это разновидность социальных вычетов, предоставляемых налогоплательщику в случае осуществления им затрат на оплату услуг по лечению медицинских учреждениях. Налогоплательщик может получить данный вычет:

- в сумме, уплаченной им в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством Российской Федерации);

- в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством Российской Федерации), назначенных лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств.

Общая сумма указанного вычета не может превышать 38 000 руб. (с 01.01.2007 — 50 000 руб.)

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации сумма налогового вычета применяется в пределах документально подтвержденных затрат.

Расходы по оплате медицинских услуг могут уменьшать налоговую базу, если услуги предоставлены медицинскими учреждениями Российской Федерации, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности.

Имущественные налоговые вычеты (за исключением имущественных налоговых вычетов по операциям с ценными бумагами) предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Предусмотрено два вида вычетов (рис. 4.20).

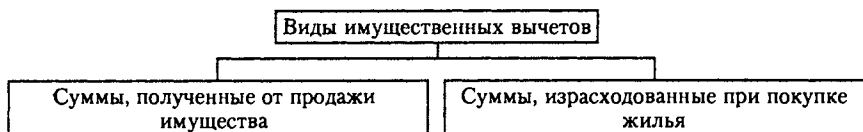


Рис. 4.20. Виды имущественных вычетов

Первая группа вычетов представлена в табл. 4.12

Таблица 4.12

Вычеты при продаже имущества

Вид имущества, от продажи которого получен доход	Срок нахождения имущества в собственности до момента продажи	Сумма вычета
Суммы, полученные от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе	Менее 3 лет	Суммы, полученные от продажи, но не более 1 000 000 руб.
Суммы, полученные от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе	3 года и более	Суммы, полученные налогоплательщиком при продаже имущества
Иное имущество	Менее 3 лет	Суммы, полученные от продажи, но не более 125 000 руб.
Иное имущество	3 года и более	Суммы, полученные налогоплательщиком при продаже имущества

Вместо использования права на получение указанного имущественного вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих доходов на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов (кроме ценных бумаг).

Примеры. Налогоплательщик продал в январе 2005 г. квартиру за 1 300 000 руб. Приобрел он ее и получил право собственности в сентябре 2001 г. Поскольку квартира находилась в собственности налогоплательщика более трех лет, то ему на основании налоговой декларации и подтверждающих право на такой вычет документов, имущественный вычет предоставляется в полном размере, т.е. в сумме 1 300 000 руб.

Налогоплательщик продал в феврале 2005 г. гараж за 200 000 руб. Приобрел он этот гараж в 2004 г. В силу того, что гараж находился в собственности налогоплательщика менее трех лет, то налоговый орган по представлении налоговой декларации предоставит вычет в размере 125 000 руб. и исчислит налог с суммы 75 000 руб. (200 000 руб. — 125 000 руб.).

Налогоплательщик продал машину в феврале 2005 г. за 300 000 руб., приобрел он ее в феврале 2004 г. за 350 000 руб. Поскольку машина находилась в собственности менее 3 лет, то на основании налоговой декларации и подтверждающих право на вычет документов имущественный вычет может быть предоставлен в размере 125 000 руб.

Однако у налогоплательщика имеется документально подтвержденные затраты, связанные с приобретением автомобиля в сумме 350 000 руб. Поэтому налогоплательщик вправе воспользоваться вычетом в размере 300 000 руб., т.е. в размере полученного дохода от продажи машины.

При реализации имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности, размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности).

Это положение не распространяется на доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от продажи имущества в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности.

Вторая группа вычетов предоставляется в следующих размерах:

- в суммах, израсходованных налогоплательщиком на новое строительство или приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них в размере фактически произведенных расходов, но не более 1 000 000 руб.;

- в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных российских организаций и фактически израсходованным на строительство либо при-

обретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них.

Фактические расходы при строительстве или приобретении жилого дома или доли (долей) в нем могут включать:

- расходы на разработку проектно-сметной документации;
- расходы на приобретение строительных и отделочных материалов;
- расходы на приобретение жилого дома, в том числе не оконченого строительством;
- расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройке дома, не оконченого строительством) и отделке;
- расходы на подключение к сетям электро-, водо-, газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо-, газоснабжения и канализации.

При приобретении квартиры или доли (долей) в ней к фактическим расходам отнесены:

- расходы на приобретение квартиры или прав на квартиру в строящемся доме;
- расходы на приобретение отделочных материалов;
- расходы на отделочные работы в квартире.

Для получения вычета все перечисленные расходы необходимо подтвердить документально. Расходы на достройку и отделку приобретенного дома или квартиры налогоплательщик вправе принять к вычету, если в договоре указано, что приобретается не завершенный строительством жилой дом или квартира без отделки.

Для подтверждения права на данный вычет налогоплательщик представляет в налоговый орган следующие документы:

- при строительстве или приобретении жилого дома (в том числе не оконченого строительством) или доли (долей) в нем — документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю (доли) в нем;
- при приобретении квартиры, доли (долей) в ней или прав на квартиру в строящемся доме — договор о приобретении квартиры, доли (долей) в ней или прав на квартиру в строящемся доме, акт о передаче квартиры (доли (долей) в ней) налогоплательщику или документы, подтверждающие право собственности на квартиру или долю (доли) в ней.

Налоговым законодательством Российской Федерации предусмотрено право налогоплательщика обращаться за данным налоговым вычетом к работодателю (налоговому агенту). Но прежде необходимо представить подтверждение этого права, выданное налоговым органом. Налогоплательщик имеет право на получение вычета только у одного налогового агента по своему выбору. Налоговый агент предоставляет имущественный вычет после того, как получит от налогоплательщика заявление о предоставлении вычета и подтверждение права на него, выдан-

ное налоговым органом. Для получения такого подтверждения налогоплательщик должен подать в налоговую инспекцию письменное заявление и подтверждающие документы. Инспекция обязана рассмотреть это в течение 30 дней. Если налогоплательщик имеет право на получение вычета, ему выдается уведомление, где указывается сумма вычета, на которую он может претендовать. Сумма вычета по процентам, уплаченным по целевому займу (кредиту), предоставляется отдельно.

Если в течение налогового периода налогоплательщик не полностью использовал вычет, его остаток может быть перенесен на следующие налоговые периоды до его полного использования.

Повторное предоставление налогоплательщикам данного имущественного налогового вычета не допускается.

В ряде случаев данный вычет не применяется:

- если все расходы оплатил работодатель;
- если сделки совершают физические лица, являющиеся взаимозависимыми.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в связи с расходами в рамках профессиональной деятельности при получении доходов.

Право на получение этих вычетов предоставляется налоговым резидентам Российской Федерации в отношении следующих видов доходов:

- от осуществления деятельности без образования юридического лица;
- от занятия частной практикой частными нотариусами, частными охранниками, частными детективами, занимающимися частной практикой;
- от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера;
- сумм авторских вознаграждений или вознаграждений за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы, искусства, вознаграждений авторам открытий, изобретений и промышленных образцов.

Размеры налогового вычета этих категорий представлены в табл. 4.13 – 4.14.

Таблица 4.13

Размер налогового вычета

Предоставление вычетов	Размер налогового вычета
Индивидуальные предприниматели Частные нотариусы Другие лица, занимающиеся частной практикой	Сумма фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, включая государствен-

Предоставление вычетов	Размер налогового вычета
	ную пошлину, уплаченную в связи с его профессиональной деятельностью. Сумма налога на имущество физических лиц, если это имущество непосредственно используется для осуществления предпринимательской деятельности. Расходы, принимаемые к вычету, определяются налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов при налогообложении прибыли. При невозможности документально подтвердить расходы вычет производится в размере 20% от общей суммы доходов, полученных от предпринимательской деятельности. Налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода
Лица, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера	Сумма фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг). Налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика налоговыми агентами*
Лица, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства Авторы открытий, изобретений и промышленных образцов	Сумма фактически произведенных и документально подтвержденных расходов (при невозможности их документального подтверждения — в размерах, установленных НК РФ), включая государственную пошлину, уплаченную в связи с его профессиональной деятельностью. Право на налоговые вычеты реализуется путем подачи письменного заявления налогоплательщика налоговому агенту (при отсутствии налогового агента — в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией по окончании налогового периода)

* Налогоплательщикам, получающим доходы от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, профессиональные налоговые вычеты предоставляются на основании их налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

**Размер затрат, принимаемых к вычету
при невозможности их документального подтверждения**

Вид деятельности	Нормативы затрат (в % к сумме начисленного дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинокорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Музыкально-сценические произведения (оперы, балеты, музыкальные комедии), симфонические, хоровые, камерные произведения, произведения для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
Другие музыкальные произведения, в том числе подготовленные к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

Пример. Гражданин заключил с издательским домом «Финансы и кредит» договор на опубликование статьи. Согласно заключенному договору автору выплачивается вознаграждение в размере 3000 руб. Автор подал в бухгалтерию издательства заявление о предоставлении ему профессиональных налоговых вычетов в соответствии со ст. 221 НК РФ в размере 20%.

В данном случае налоговая база составит: 2400 руб. (3000 руб. – 3000 руб. × 20%).

Налоговым периодом является календарный год.

При исчислении налоговой базы по НДФЛ дата фактического получения дохода представлена на рис. 4.21.

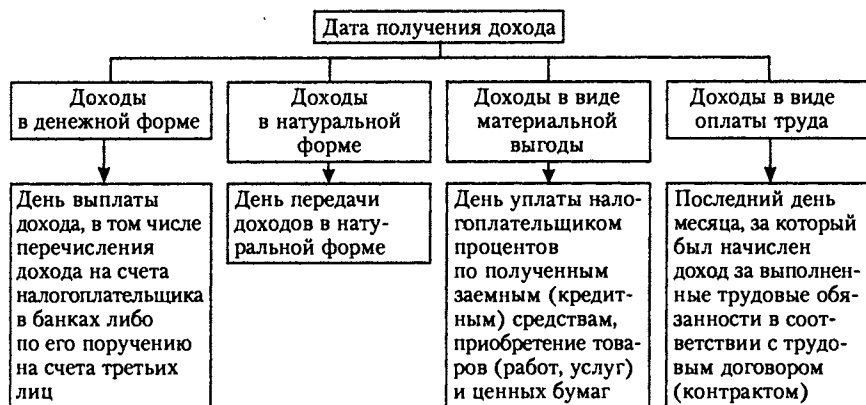


Рис. 4.21. Определение даты фактического получения дохода

Налоговые ставки к применяемым доходам представлены на рис. 4.22.

Порядок исчисления и уплаты налога. Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода по всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Налог исчисляется и удерживается у источника выплаты ежемесячно при выплате суммы доходов.

Российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога.

С доходов адвокатов налог исчисляется, удерживается и уплачивается коллегией адвокатов.

Применительно к налогу на доходы физических лиц налоговыми агентами являются:

- российские организации;
- индивидуальные предприниматели;
- постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации;
- коллегии адвокатов.

Исчисление сумм налога и его уплата осуществляется налоговыми агентами исходя из всех подлежащих налогообложению доходов

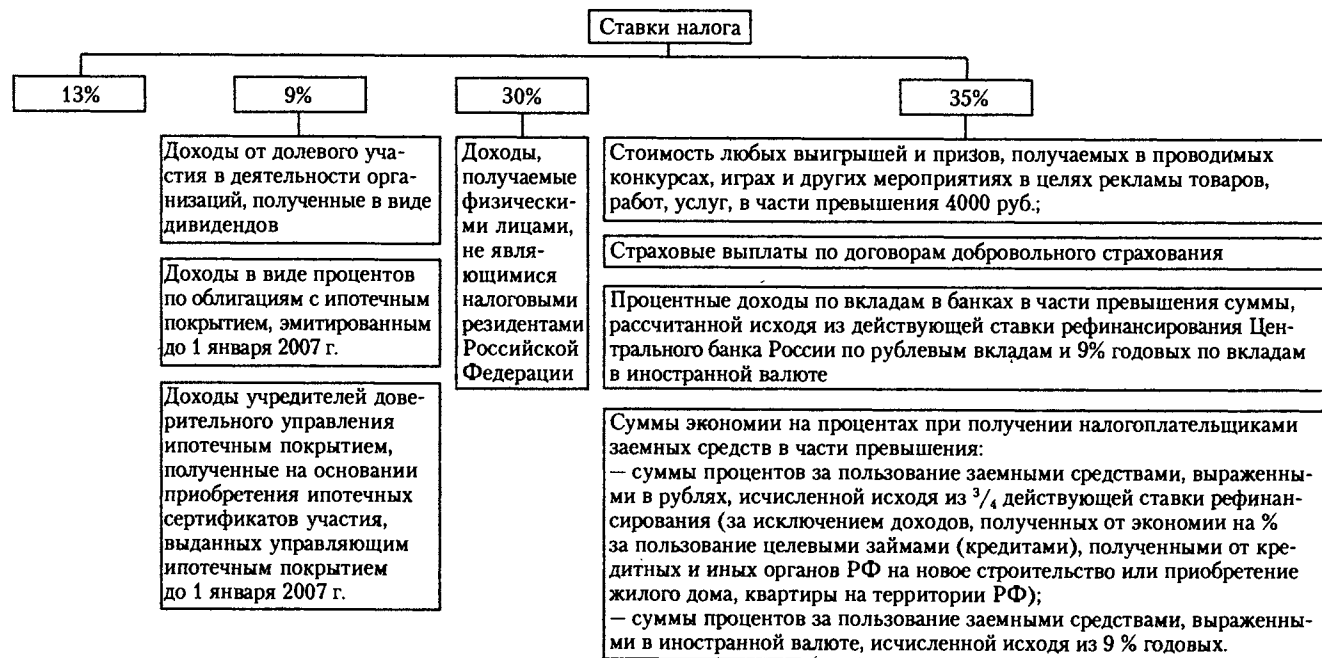


Рис. 4.22. Ставки налога

налогоплательщика, источником которых является данный налоговый агент. Налоговые агенты не исчисляют и не удерживают налог с доходов, по которым предусмотрен иной порядок уплаты, а именно:

- по доходам, налог с которых уплачивается предпринимателем;
- по доходам, налог с которых уплачивается непосредственно физическими лицами и др.

Исчисление налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, облагаемым по общей ставке 13%, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, облагаемым по иным ставкам, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Удержание сумм налога производится за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

В случае невозможности удержания у налогоплательщика суммы налога налоговый агент обязан в течение одного месяца письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумм задолженности налогоплательщика. Невозможностью удержать налог, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев, а также если выплаты осуществляются не денежными средствами, а в натуральной форме или в виде материальной выгоды.

Перечисление удержанных с доходов налогоплательщиков сумм налога осуществляется:

- не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода;
- не позднее дня фактического перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках;
- не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, — для доходов, выплачиваемых в денежной форме;

■ не позднее дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога на доходы, полученные в натуральной форме или в виде материальной выгоды.

Налог уплачивается за счет доходов налогоплательщика. Не допускается уплата налога за счет средств налоговых агентов.

Исчисление налога индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой, имеет особенности:

- налогоплательщики самостоятельно исчисляют сумму налога;
- общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет;
- убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают его налоговую базу.

Указанные налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Первая специальная декларация по доходам от предпринимательской деятельности подается в случае появления в течение года у налогоплательщиков доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности или от занятия частной практикой. Декларация представляется с указанием суммы предполагаемого дохода от указанной деятельности в текущем налоговом периоде в налоговый орган в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов. При этом сумма предполагаемого дохода определяется налогоплательщиком.

Вторая специальная декларация предоставляется в случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения дохода в налоговом периоде. Декларация является основанием для перерасчета сумм авансовых платежей.

Сумму авансовых платежей на основании налоговой декларации и прилагаемых к ней документов исчисляет налоговый орган. Он рассчитывает сумму авансовых платежей на текущий налоговый период на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода за предыдущий налоговый период с учетом налоговых вычетов. Налогоплатель-

щики уплачивают авансовые платежи по налогу на основании налоговых уведомлений (табл. 4.15).

Таблица 4.15

Сроки уплаты налога

Вид платежа	Сумма	Срок
Январь — июнь	$\frac{1}{2}$ годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 июля текущего года
Июль — сентябрь	$\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 октября текущего года
Октябрь — декабрь	$\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 января года, следующего за истекшим налоговым периодом
Платеж по итогам года	Разница между суммой налога, исчисленного по итогам года, и авансовыми платежами	Не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом

Налоговую декларацию обязаны представлять следующие категории налогоплательщиков:

- индивидуальные предприниматели;
- частные нотариусы;
- другие лица, занимающиеся частной практикой.

Кроме того, декларацию обязаны представлять лица, получающие отдельные виды доходов:

- вознаграждения от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера (включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества);
- вознаграждения от продажи имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности;
- доходы из источников, находящихся за пределами Российской Федерации (для физических лиц — налоговых резидентов Российской Федерации);
- физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами всевозможных лотерей.

Декларация представляется в срок до 30 апреля года, следующего за отчетным.

Пример. Одинокая мать, воспитывающая 15-летнего сына, работает на заводе и ежемесячно получает заработную плату в размере 9000 руб. В апреле работница приобрела продукцию завода 3 единицы по цене 100 руб. за штуку. Рыночная цена такого изделия составляет 150 руб. В августе в связи с днем рождения ей был выдан подарок, стоимостью 6000 руб. Рассчитаем налог на доходы физических лиц за год.

1. Налогооблагаемый доход за год: 110 150 руб.
зарплатная плата $9000 \text{ руб.} \times 12 = 108\,000 \text{ руб.}$

+

материальная выгода при покупке изделий завода
 $(150 \text{ руб.} \times 3 - 100 \text{ руб.} \times 3) = 150 \text{ руб.}$

+

стоимость подарка, подлежащего налогообложению,
 $6000 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.} = 2000 \text{ руб.}$

2. Стандартные вычеты:

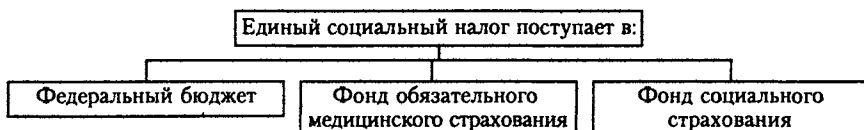
— на саму работницу $400 \text{ руб.} \times 2 = 800 \text{ руб.}$. Поскольку в марте доход превысил 20 000 руб., поэтому с этого месяца стандартные вычеты не предоставляются;

— на сына: $1200 \text{ руб.} \times 4 = 4800 \text{ руб.}$ (вычет в двойном размере и с января по апрель, потому что в мае доход превысил 40 000 руб.).

Таким образом, сумма налога по основной ставке 13% составит:
 $13\,592 \text{ руб.} [(110\,150 \text{ руб.} - 800 \text{ руб.} - 4800 \text{ руб.}) \times 13\%]$.

4.4. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

С 2001 г. в Российской Федерации введен единый социальный налог взамен системы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Элементы налогообложения единого социального налога установлены в главе 24 Налогового кодекса Российской Федерации.



Налоговым законодательством предусмотрено две группы налогоплательщиков (рис. 4.23).

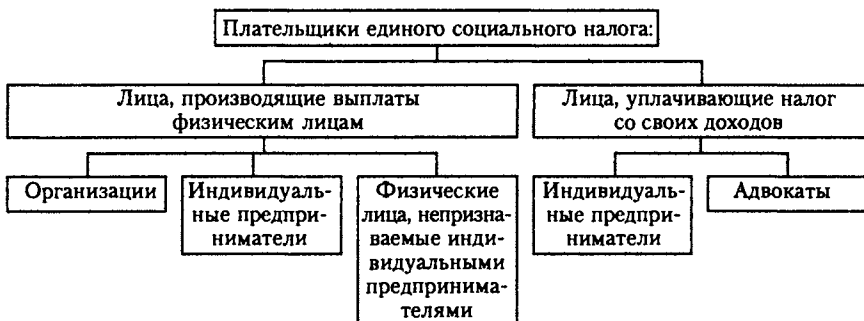


Рис. 4.23. Плательщики единого социального налога

Объектом обложения считаются все выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работникам по всем основаниям (табл. 4.16).

Таблица 4.16

Плательщики и объекты налогообложения

Налогоплательщики, производящие выплаты физическим лицам	Объект налогообложения	Лица, уплачивающие налог со своего дохода	Объект налогообложения
Организации; индивидуальные предприниматели	Выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг; выплаты и иные вознаграждения по авторским договорам	Индивидуальные предприниматели; адвокаты; члены крестьянского хозяйства	Доходы от предпринимательской деятельности или иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением
Физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями	Выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг		

Не относятся к объекту налогообложения:

- выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности и иных вещных прав на имущество (имущественные права);

- выплаты, производимые в рамках договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Налоговая база определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками в пользу физических лиц.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения независимо от формы их осуществления, в част-

ности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для работника или членов его семьи, в том числе:

- коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения;
- оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования, кроме освобождаемых от налогообложения.

Налоговая база определяется отдельно по каждому физическому лицу по истечении каждого месяца нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговая база	=	Суммы выплат и иных вознаграждений, признаваемых объектом налогообложения, начисленных в пользу работников, при условии, если эти выплаты уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль	-	Доходы, не подлежащие налогообложению	-	Налоговые льготы.

При расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) — исходя из государственных регулируемых розничных цен.

При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров — сумма акцизов.

Пример. Организация реализовала своему работнику собственную продукцию по фактической себестоимости 2 шт. по цене 5000 руб. в ценах с НДС. Продажная цена этой продукции для других потребителей 7500 руб. с учетом НДС.

В связи с тем, что продажная цена, которая в данном случае признается как рыночная, превышает цену, по которой был реализован товар своему сотруднику, необходимо начислить единый социальный налог.

Налоговая база в данном случае составит: 5000 руб. (7500 руб. $\times$ 2 – 5000 руб. $\times$ 2).

Налоговая база у индивидуальных предпринимателей определяется следующим образом:

Налоговая база	—	Сумма доходов, полученных налогоплательщиками, как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской или иной профессиональной деятельности	—	Сумма расходов, связанных с извлечением доходов.

Налоговая база по авторским договорам определяется следующим образом:

Налоговая база	—	Сумма доходов	—	Сумма фактически произведенных и документально подтвержденных расходов (при их отсутствии от 20 до 40% доходов в зависимости от вида произведения).

Пример. Автору — физическому лицу за создание книги «Налоги и налогообложение» начислено вознаграждение в размере 50 000 руб. Автор не смог представить документы, подтверждающие его расходы. Поэтому ему предоставляется вычет в размере 20% от суммы дохода, который составит 10 000 руб. (50 000 руб. × 20%) и соответственно налоговая база по единому социальному налогу (так же как и по налогу на доходы физических лиц) составит: 40 000 руб. (50 000 — 10 000).

Не включаются в состав доходов, подлежащих налогообложению, следующие виды доходов:

■ государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе:

- пособия по временной нетрудоспособности,
- пособия по безработице и другие;

■ все виды установленных законодательством Российской Федерации, субъектов Федерации, решениями органов местного самоуправления компенсационных выплат в пределах установленных норм, связанных:

- с возмещением вреда, причиненного увечьем,
- командировочными расходами,
- увольнением работников и др.;

■ суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:

- физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством,
- физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации,

— членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью его членов семьи;

■ суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период;

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

■ суммы страховых платежей (взносов) по:

— обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации,

— договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц,

— договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей;

■ суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границей, налогоплательщиками — финансируемыми из федерального бюджета, государственными учреждениями или организациями в пределах размеров, установленных законодательством Российской Федерации;

■ доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, — в течение 5 лет начиная с года регистрации хозяйства, однако при условии, что ранее они не пользовались такой нормой;

■ другие доходы.

От уплаты налога освобождаются следующие категории (рис. 4.24).

Пример. В апреле работнику предприятия назначена III группа инвалидности. Работник имеет оклад в размере 5000 руб. За период с января по март работнику начислено 15 000 руб. ($5000 \text{ руб.} \times 3 \text{ мес.}$). На данную сумму был начислен единый социальный налог в обычном порядке. С апреля по декабрь работнику начислено 45 000 руб. ($5000 \text{ руб.} \times 9 \text{ мес.}$), следовательно, сумма выплат не превысила 100 000 руб. и поэтому начисление налога за апрель — декабрь не производится.

Налоговый период — календарный год. Отчетные периоды — I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

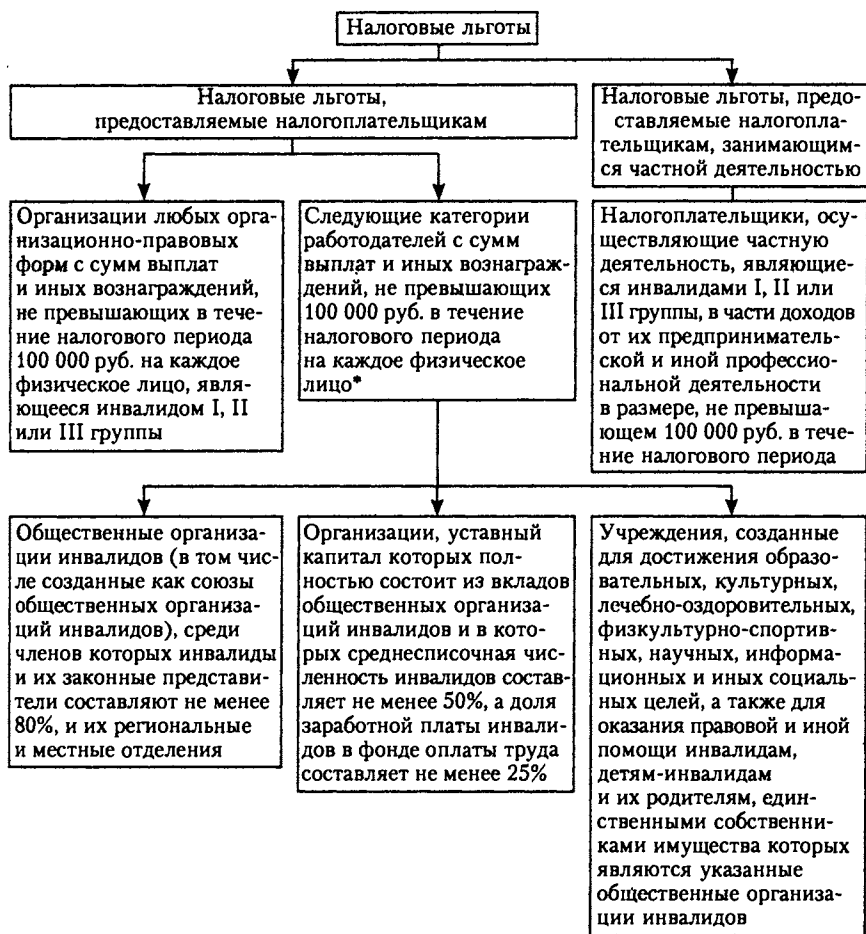


Рис. 4.24. Налоговые льготы по единому социальному налогу

* Льготы не распространяются на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов.

Ставки налога, установленные ст. 241 НК РФ, являются регрессивными, т.е. уровень ставки обратно пропорционален сумме доходов, включаемых в налоговую базу.

Всего предусмотрено пять шкал ставок, установленных для различных категорий плательщиков. Для организаций и индивидуальных

предпринимателей, выплачивающих вознаграждения физическим лицам (за исключением сельскохозяйственных товаропроизводителей) ставки представлены в табл. 4.17.

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей ставки представлены в табл. 4.18 (с. 148).

Для налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей и адвокатов установлены следующие ставки (табл. 4.19 и 4.20, с. 149).

Регрессивная шкала налоговых ставок является обязательной и применяется с сумм выплат, произведенных в пользу физического лица, превышающих 280 000 руб.

С 2007 г. вводится новое понятие — «организация, осуществляющая деятельность в области информационных технологий». Это, в частности, российские организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и оказывающие услуги по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных, установке, тестированию. Данные организации уплачивают налог по льготным ставкам (табл. 4.21, с. 150).

К таким компаниям предъявляется ряд требований:

- организацией получен документ о государственной аккредитации;
- организация осуществляет деятельность в области информационных технологий;

- доля дохода от реализации программных продуктов, а также работ и услуг по их установке и сопровождению составляет не менее 90% в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70%;

- среднемесячная численность работников за 9 месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату налога по льготным ставкам, составляет не менее 50 человек.

Порядок исчисления и сроки уплаты. Сумма налога исчисляется и удерживается налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы. Расчет производится нарастающим итогом с начала года. Сумма налога, подлежащая уплате в фонд социального страхования, определяется следующим образом:

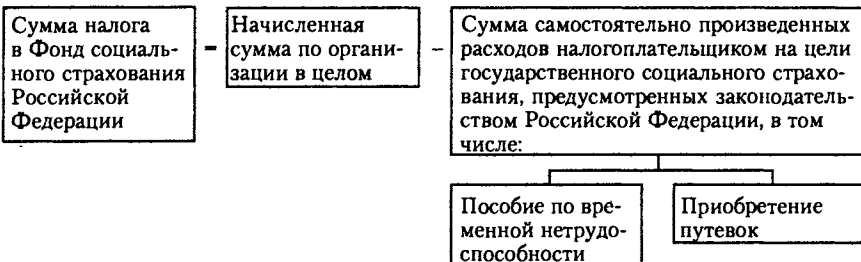


Таблица 4.17

**Шкала ставок единого социального налога для налогоплательщиков,
производящих выплаты физическим лицам**

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования	ФОМС РФ		Итого
			ФФОМС	ТФОМС	
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превыша- ющей 280 000 руб.	8 120 руб. + 1,0% с суммы, превыша- ющей 280 000 руб.	3080 руб. + 0,6% с суммы, превыша- ющей 280 000 руб.	5600 руб. + 0,5% с суммы, превыша- ющей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0% с суммы, превыша- ющей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0% с суммы, превыша- ющей 600 000 руб.	11 320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + 2,0% с суммы, превыша- ющей 600 000 руб.

Таблица 4.18

Шкала ставок ЕСН для налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования	ФОМС РФ		Итого
			ФФОМС	ТФОМС	
До 280 000 руб.	15,8%	1,9%	1,1%	1,2%	20,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	44 240 руб. + 7,9% с суммы, превыша- ющей 280 000 руб.	5 320 руб. + 0,9% с суммы, превыша- ющей 280 000 руб.	3 080 руб. + 0,6% с суммы, превыша- ющей 280 000 руб.	3 360 руб. + 0,6% с суммы, превыша- ющей 280 000 руб.	56 000 руб. + 10,0% с суммы, превыша- ющей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	69 520 руб. + 2,0% с суммы, превыша- ющей 600 000 руб.	8 200 руб.	5 000 руб.	5 280 руб.	88 000 руб. + 2,0% с суммы, превыша- ющей 600 000 руб.

Таблица 4.19

Шкала ставок для индивидуальных предпринимателей

Налоговая база нарастающим итогом	Федеральный бюджет	ФОМС РФ		Итого
		ФФОМС	ТФОМС	
До 280 000 руб.	7,3%	0,8%	1,9%	10,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	20 440 руб. + 2,7% с сум- мы, превышающей 280 000 руб.	2 240 руб. + 0,5% с сум- мы, превышающей 280 000 руб.	5 320 руб. + 0,4% с сум- мы, превышающей 280 000 руб.	28 000 руб. + 3,6% с сум- мы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	29 080 руб. + 2,0% с сум- мы, превышающей 600 000 руб.	3 840 руб.	6 600 руб.	39 250 руб. + 2,0% с сум- мы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 4.20

Шкала ставок для адвокатов

Налоговая база нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	ФОМС РФ		Итого
		ФФОМС	ТФОМС	
До 280 000 руб.	5,3%	0,8%	1,9%	8,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	14 840 руб. + 2,7% с сум- мы, превышающей 280 000 руб.	2 240 руб. + 0,5% с сум- мы, превышающей 280 000 руб.	5 320 руб. + 0,4% с сум- мы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,6% с сум- мы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	23 480 руб. + 2,0% с сум- мы, превышающей 600 000 руб.	3 840 руб.	6 600 руб.	33 920 руб. + 2,0% с сум- мы, превышающей 600 000 руб.

Шкала ставок ЕСН для налогоплательщиков – организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования	ФОМС РФ		Итого
			ФФОМС	ТФОМС	
До 75 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26%
От 75 001 руб. до 600 000 руб.	15 000 руб. + + 7,9% с суммы, превышающей 75 000 руб.	2 175 + 1,0 % с суммы, превышающей 75 000 руб.	825 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 75 000 руб.	1 500 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 75 000 руб.	19 500 руб. + 10% с суммы, превышающей 75 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 475 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	7 425 руб.	3 975 руб.	4 125 руб.	72 000 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб.

В налоговую базу при расчете налога в данный фонд не включаются любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам.

Пример. Начисленная в целом по организации сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования РФ, составила за отчетный период 30 000 руб. В течение этого периода за счет средств фонда работникам организации было выплачено пособие по временной нетрудоспособности в размере 20 000 руб.

Таким образом, перечислению в ФСС подлежит следующая сумма налога: 10 000 руб. (30 000 руб. – 20 000 руб.)

Налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения фонда социального страхования ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, следующие сведения:

- начисленного единого социального налога в Фонд социального страхования РФ;

- использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;

- направленных в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;

- расходов, подлежащих зачету;

- уплачиваемых в Фонд социального страхования РФ.

Сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, определяется следующим образом:

Сумма налога в федеральный бюджет	–	Начисленная сумма по организации в целом	–	Налоговые вычеты.

Введение налоговых вычетов связано с тем, что налогоплательщики должны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, которые направляются на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, в пределах сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов. При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Для работодателей — страхователей, за исключением организаций, занятых производством сельскохозяйственной продукции (табл. 4.22), введены следующие тарифы страховых взносов (табл. 4.23).

Таблица 4.22

**Тариф страховых взносов для организаций,
занимающихся сельскохозяйственным производством**

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 года рождения и старше	Для лиц 1967 года рождения и моложе	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	10,3%	4,3%	6,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	28 840 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	12 040 руб. + 3,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	16 800 руб. + 2,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	46 440 руб.	21 960 руб.	24 480 руб.

Таблица 4.23

Тариф страховых взносов

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 года рождения и старше	Для лиц 1967 года рождения и моложе	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	14,0%	8,0%	6,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	16 800 руб. + 2,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 800 руб.	32 320 руб.	24 480 руб.

Федеральным законом от 20 июля 2004 г. № 70-ФЗ предусмотрены переходные положения, в соответствии с которыми в течение 2005—2007 гг. для страхователей применяются следующие ставки страховых взносов (табл. 4.24 и 4.25).

Основной тариф страховых взносов для работодателей

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 года рождения и старше	Для лиц 1967 года рождения и моложе	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	14,0%	10,0%	4,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	28 000 руб. + 3,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	11 200 руб. + 1,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 800 руб.	40 480 руб.	16 320 руб.

Таблица 4.25

Тариф страховых взносов для организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 года рождения и старше	Для лиц 1967 года рождения и моложе	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	10,3%	6,3%	4,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	28 840 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	17 640 руб. + 3,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	11 200 руб. + 1,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	46 440 руб.	30 120 руб.	16 120 руб.

Льготы по уплате страховых взносов не предусмотрены.

Для индивидуальных предпринимателей и адвокатов установлен минимальный размер фиксированного платежа на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, который равен 150 руб. При этом 100 руб. направляется на финансирование страховой части трудовой пенсии, 50 руб. — на финансирование накопительной части трудовой пенсии.

Пример. С начала года физическому лицу было начислено 250 000 руб. Определим сумму единого социального налога в части, подлежащей уплате в федеральный бюджет.

Сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, составит — 50 000 руб. (250 000 руб. $\times$ 20%), а сумма налогового вычета (начисленных взносов на обязательное пенсионное страхование) — 35 000 руб. (250 000 руб. $\times$ 14%).

Таким образом, сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет и уменьшенная на сумму налогового вычета, составит: 15 000 руб. (50 000 – 35 000).

Расчетным периодом для уплаты страховых взносов по обязательному страхованию признается календарный год; отчетными периодами — I квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года.

Порядок и сроки уплаты налога:

- налогоплательщики производят уплату ежемесячных авансовых платежей по итогам каждого календарного месяца не позднее 15-го числа следующего календарного месяца;

- разница между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы за отчетный период, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей подлежит уплате не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным (в срок, установленный для представления отчетности по налогу);

- разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период (т.е. не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом), либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в установленном порядке;

- уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования России, Федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования.

При наличии обособленных подразделений уплата налога происходит следующим образом:

- налогоплательщики-организации, в состав которых входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, уплачивают единый социальный налог в целом по организации и каждому подразделению. При этом эти подразделения исполняют обязанности организации по уплате налога (авансовых платежей по налогу);

- сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому подразделению;

- сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, определяется как разница между общей суммой налога по

организации в целом и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения всех обособленных подразделений.

Порядок представления отчетности:

■ данные о суммах исчисленных и уплаченных авансовых платежей, о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период налогоплательщик отражает в расчете, представляемом в налоговый орган по форме, утвержденной Минфином России, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным;

■ налоговая декларация по ЕСН представляется в налоговые органы не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. При этом обособленные подразделения исполняют обязанности организации по представлению расчетов и налоговых деклараций по месту своего нахождения.

Порядок исчисления и уплаты налога индивидуальными предпринимателями и адвокатами:

■ уплата налога осуществляется в виде авансовых платежей и окончательного расчета по итогам налогового периода (года). Исчисление суммы авансовых платежей на текущий налоговый период, подлежащих уплате налогоплательщиками, производится налоговым органом. Исключение составляют адвокаты, исчисление и уплата налога с доходов которых осуществляются коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, без применения налогового вычета;

■ сумма авансовых платежей на текущий налоговый период определяется исходя из суммы предполагаемого дохода (с учетом расходов, связанных с его извлечением), указанного в налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц, подаваемой налогоплательщиком в налоговый орган в случае начала деятельности после 01.01 текущего года, или суммы налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период;

■ авансовые платежи уплачиваются на основании налоговых уведомлений;

■ расчет налога по итогам налогового периода производится налогоплательщиками, за исключением адвокатов, самостоятельно исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением, и налоговых ставок;

■ если лица, не являющиеся работодателями, начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного налогового периода, они обязаны представить налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от указанной деятельности в текущем налоговом периоде

в налоговый орган в пятидневный срок по истечении месяца со дня начала осуществления деятельности. При этом сумма предполагаемых доходов (сумма предполагаемых расходов) определяется налогоплательщиком самостоятельно. Расчет сумм авансовых платежей производится налоговым органом;

■ в случае значительного (более чем на 50%) увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан (а в случае значительного уменьшения дохода — вправе) представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий год. Налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей налога на текущий год по ненаступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента подачи новой декларации. Полученная в результате перерасчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки либо зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Порядок уплаты единого социального налога представлен в табл. 4.26.

Таблица 4.26

**Порядок уплаты ЕСН налогоплательщиками,
не производящими выплаты в пользу физических лиц**

Вид платежа	Размер платежа	Сроки уплаты
Авансовый платеж		
за январь — июнь	$\frac{1}{2}$ годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 июля текущего года
за июль — сентябрь	$\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 октября текущего года
за октябрь — декабрь	$\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 января следующего года
Платеж по итогам года	Разница между суммой налога, исчисленной по итогам года и авансовыми платежами	Не позднее 15 июля следующего года

При прекращении деятельности до конца года уплачивается разница между суммами налога, исчисленными с начала года до дня подачи заявления о прекращении деятельности, и авансовыми платежами, уплаченными с начала года. Уплата производится в срок не позднее 15 дней со дня подачи налоговой декларации.

Контроль за правильностью исчисления и уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется налоговыми органами в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность налоговых органов.

Взыскание недоимки по страховым взносам и пеней осуществляется в судебном порядке органами Пенсионного фонда России.

Ставка пеней — $\frac{1}{300}$ ставки рефинансирования Центрального банка России.

Пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате страховых взносов начиная со дня, следующего за установленным днем уплаты страховых взносов.

Пени не начисляются на сумму недоимки, которую страхователь не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции страхователя в банке или наложен арест на имущество страхователя. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате единого социального налога не приостанавливает начисления пеней на сумму страховых взносов, подлежащую уплате.

Сумма пени уплачивается одновременно с уплатой сумм страховых взносов или после уплаты таких сумм в полном объеме, помимо причитающихся к уплате сумм страховых взносов, и независимо от применения мер ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации об обязательном пенсионном страховании.

Пример. Работнику 1965 г.р. за май текущего года начислена заработная плата в размере 20 000 руб.

Сумма единого социального налога в части, подлежащей уплате в:

- федеральный бюджет 4000 руб. (20 000 руб. $\times$ 20%);
- ФФС РФ 640 руб. (20 000 руб. $\times$ 3,2%);
- ФОМС 160 руб. (20 000 руб. $\times$ 0,8%);
- ТФОМС 400 руб. (20 000 руб. $\times$ 2%).

Также необходимо уплатить страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, которые составляют 14%, в том числе на финансирование страховой части трудовой пенсии 2800 руб. (20 000 руб. $\times$ 14%).

Таким образом, сумма единого социального налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, составит 1200 руб. (4000 руб. — 2800 руб.).

4.5. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Одним из главных доходных источников бюджета является налог на прибыль. Если следовать многовековой логике и теоретическому обоснованию, то прибыль как экономическая категория присуща товарному производству на любом этапе его развития. В качестве объекта налогообложения должен выступать доход товаропроизводителей.

Налог на прибыль был введен в Российской Федерации после длительного существования неналоговых моделей распределения доходов юридических лиц в 1991 г.

Налог на прибыль существует все годы трансформации нашей экономики. По нашему мнению, утеряна его функция регулирования экономики. Акцентируя внимание на то, что этот налог является надежным источником поступления средств в бюджет, однако выполнять он должен не только фискальную, но и стимулирующую роль.

В настоящее время налог на прибыль регулируется главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Налогоплательщики и объект обложения представлены на рис. 4.25.



Рис. 4.25. Налогоплательщики и объект обложения

Одновременно установлен ряд категорий организаций, которые не являются плательщиками налога на прибыль, а именно:

- организации, применяющие упрощенную систему налогообложения;
- организации, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход;
- организации, уплачивающие налог на игорный бизнес;
- организации, являющиеся плательщиками единого сельскохозяйственного налога.

С введением главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации появилось новое понятие — налоговый учет, представляющий собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основании данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, установленным налоговым законодательством Российской Федерации.

Главный принцип налогового учета заключается в группировке данных первичных документов в аналитические регистры в соответствии с требованиями налогового законодательства для формирования налоговой базы по налогу на прибыль и заполнения налоговой декларации. В некоторых случаях данные налогового учета могут быть получены из регистров бухгалтерского учета. Предприятие в учетной политике должно отразить, какие регистры бухгалтерского учета являются исходными данными. Каждое предприятие самостоятельно

организует налоговый учет, закрепив положения в учетной политике для целей налогообложения.

Порядок определения доходов и расходов. В налоговом учете доходы классифицируются следующим образом (рис. 4.26).

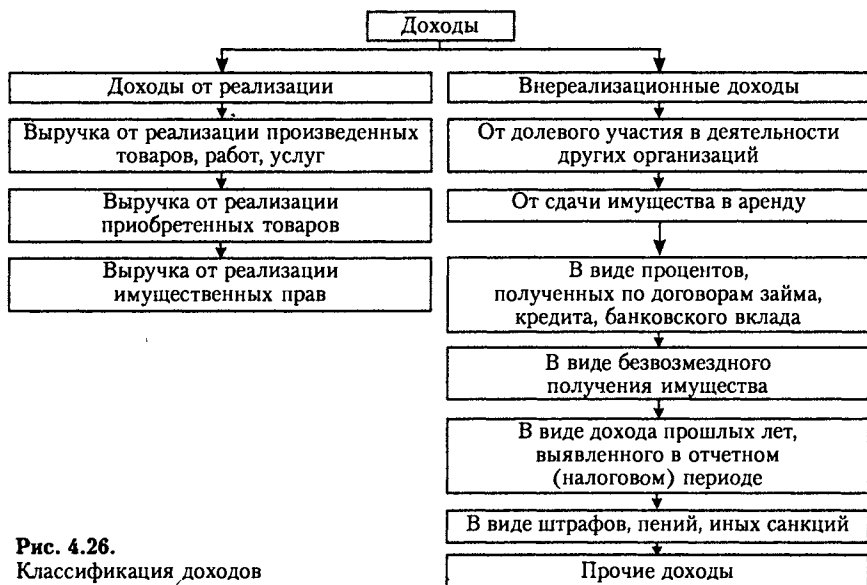


Рис. 4.26.

Классификация доходов

Существует закрытый перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы:

- имущество и имущественные права, работы, услуги, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты;
- получение залога или задатка;
- получение взносов, вкладов в уставный капитал;
- получение имущества при выходе из хозяйственного общества или товарищества или при распределении его имущества при ликвидации (в пределах первоначального взноса);
- имущество, полученное российской организацией безвозмездно от материнской или дочерней (более 50%) компании;
- отдельные целевые поступления у некоммерческих организаций и бюджетополучателей;
- имущество, полученное безвозмездно в порядке, установленном Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации»;
- прочие доходы.

Доходы, выраженные в иностранной валюте или в условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях.

Организация может определять доходы либо методом начисления или кассовым методом. Использование кассового метода является добровольным и он должен быть закрепен в учетной политике (рис. 4.27).

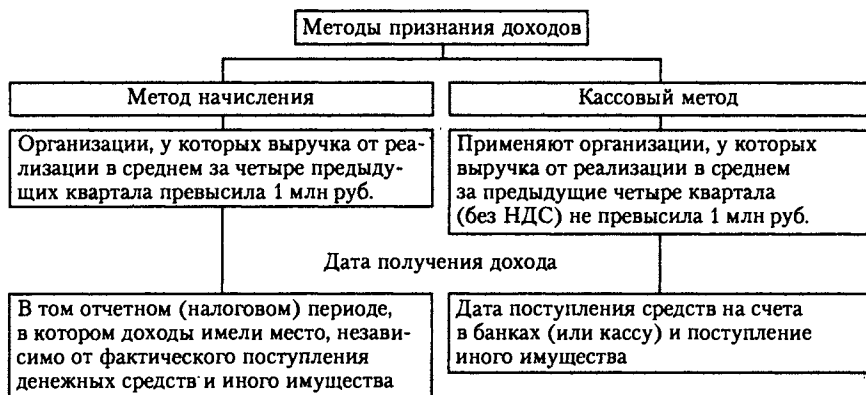


Рис. 4.27. Методы определения доходов

Пример. Выручка в предшествующем году составила:

I квартал — 800 000 руб.;

II квартал — 900 000 руб.;

III квартал — 1 100 000 руб.;

IV квартал — 850 000 руб.

В среднем выручка за четыре квартала составит: 912 500 руб.

$(800\,000 \text{ руб.} + 900\,000 \text{ руб.} + 1\,100\,000 \text{ руб.} + 850\,000 \text{ руб.}) : 4$.

Следовательно, в текущем году организация может применить кассовый метод.

При превышении в течение налогового периода предельного размера суммы выручки налогоплательщик обязан перейти на метод начислений с начала налогового периода, в котором было допущено превышение.

Для исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. Для этого расходы должны соответствовать следующим критериям:

- обоснованности. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме;

- подтверждение расходов документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации;

■ осуществление расходов в рамках деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, если расход не соответствует хотя бы одному из критериев, то он не признается в целях налогообложения прибыли.

Расходы, как и доходы в налоговом учете, делятся на две группы (рис. 4.28).



Рис. 4.28. Группы расходов

Группировка расходов по элементам затрат представлена на рис. 4.29.

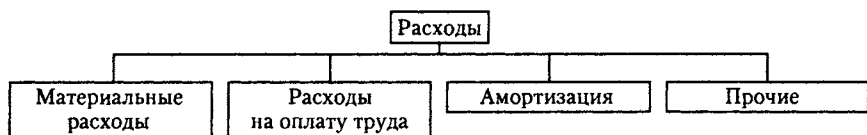


Рис. 4.29. Расходы по элементам затрат

При этом расходы налогоплательщика, связанные с производством и реализацией для целей налогообложения, подразделяются на прямые и косвенные, состав которых зависит от применяемой учетной политики.

Если учетная политика определяется по методу начисления, то прямые расходы включают (рис. 4.30):

■ прямые расходы относятся к расходам текущего периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены. Налогоплательщики вправе самостоятельно в налоговом учете определить состав прямых расходов;

■ косвенные расходы, осуществленные в текущем периоде, полностью включаются в расходы, учитываемые для целей налогообложения.

Состав материальных расходов является открытым. Налогоплательщики могут включать в их состав любые затраты, связанные с технологическими особенностями производственного процесса, при усло-

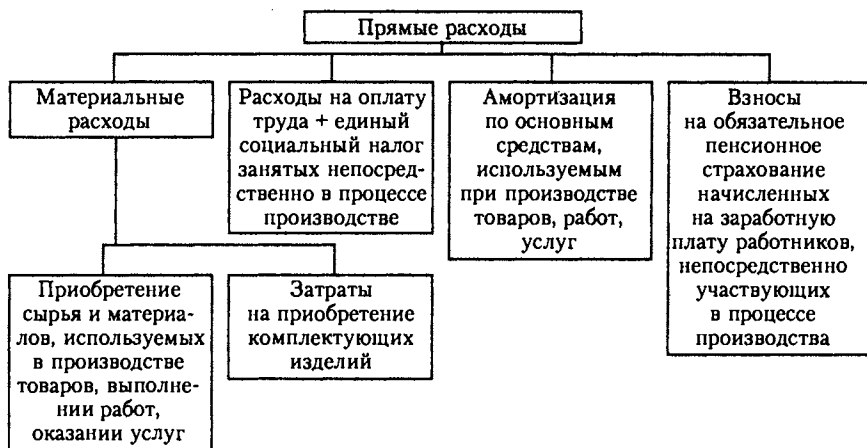


Рис. 4.30. Состав прямых расходов

вии их соответствия указанным выше критериям. В состав материальных расходов включают следующие затраты:

- на приобретение сырья, материалов, использованных в производстве товаров (работ, услуг) и образующих их основу или являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (оказании услуг и выполнении работ);

- на приобретение материалов для упаковки и иной подготовки произведенных и реализуемых товаров;

- на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

- на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

- на приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе и самим налогоплательщиком) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемую сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ структурными подразделениями налогоплательщика и др.

В состав расходов на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, связанные с вознаграждением за труд, включая вознаграждения, начисленные в пользу работников, не относящихся к основной производственной деятельности. Налогооблагаемую прибыль могут уменьшить только те расходы на оплату труда, которые предусмотрены трудовыми и коллективными договорами.

Расходы по страхованию работников в целях налогообложения прибыли относятся к расходам на оплату труда. Суммы платежей (взносов) работодателей на все виды обязательного и добровольного страхования относятся на расходы при наличии у страховой организации лицензии. Затраты на обязательное страхование относятся на расходы без ограничений.

Перечень видов добровольного страхования является закрытым и предусмотрены ограничения (рис. 4.31).

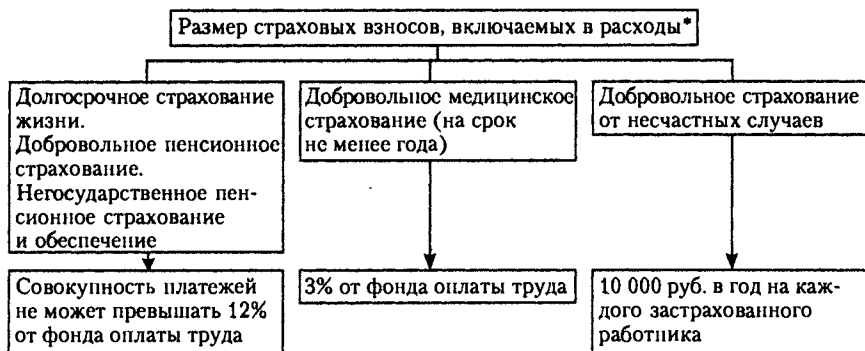


Рис. 4.31. Предельный размер страховых взносов

* При расчете предельных размеров платежей (взносов) в расходы на оплату труда не включается сумма платежей (взносов), перечисленных по договорам добровольного страхования работников.

Пример. Организация заключила договор добровольного долгосрочного страхования жизни работников со страховой организацией, имеющей лицензию.

Расходы на оплату труда за налоговый период составили 2 500 000 руб., в том числе:

- начисленная заработная плата — 2 000 000 руб.;
- премии за производственные показатели по результатам работы — 400 000 руб.;

— платежи по добровольному страхованию жизни работников — 100 000 руб.

Определим предельный размер расходов. Поскольку платежи по страхованию не участвуют в расчете, то расходы на оплату труда для определения предельного размера составят 2400 000 руб. (2 500 000 — 100 000). Предельный размер расходов: $2\,400\,000 \text{ руб.} \times 12\% = 288\,000 \text{ руб.}$ Таким образом, организация может всю сумму платежей в размере 100 000 руб. включить в расходы на оплату труда.

Статья 256 НК РФ закрепляет понятие амортизируемого имущества, используемое в целях налогообложения прибыли, и определяет состав объектов амортизируемого имущества. Основные условия включения имущества в состав амортизируемого:

- оно должно находиться у налогоплательщика на праве собственности, если иное не предусмотрено главой 25 Налогового кодекса РФ;
- имущество используется для извлечения доходов;
- срок его полезного использования более 12 месяцев;
- первоначальная стоимость имущества превышает 10 000 руб.

Амортизируемое имущество — это имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 Налогового кодекса РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Виды амортизируемого имущества даны на рис. 4.32.

В состав амортизируемого имущества не включаются:

- земля и иные объекты природопользования;
- ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок;
- материально-производственные запасы, товары;
- имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного для осуществления предпринимательской деятельности.

В состав амортизируемого имущества не включаются:

- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений, используемое для осуществления некоммерческой деятельности;
- имущество, приобретенное с использованием бюджетных средств;
- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства.

Основные средства, исключаемые из состава амортизируемого имущества:

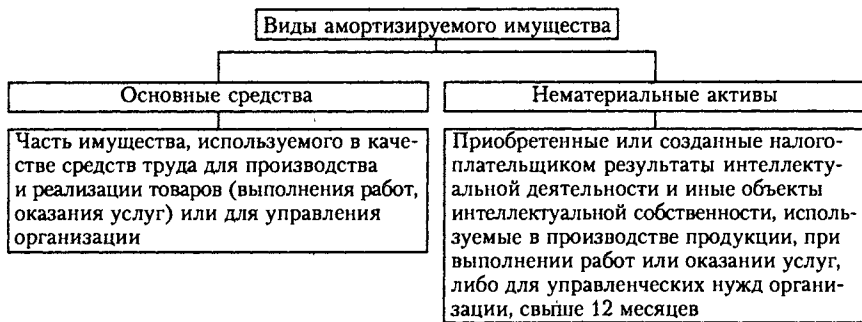


Рис. 4.32. Виды амортизируемого имущества

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.

При расконсервации объекта основных средств амортизация начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Порядок определения стоимости амортизированного имущества.

Первоначальная стоимость основных средств	=	Расходы на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором имущество пригодно для использования	–	Сумма налогов, подлежащих вычету или учитываемые в составе расходов.

Пример. Организация приобрела оборудование стоимостью 88 500 руб. (в том числе НДС — 13 500 руб.). На его доставку организация потратила 1180 руб. (в том числе НДС — 180 руб.), на установку — 2360 руб. (в том числе НДС — 360 руб.).

Таким образом, в целях налогового учета в первоначальную стоимость оборудования были включены все затраты организации без учета НДС и в результате она составила 78 000 руб. (88 500 руб. – 13 500 руб. + 1180 руб. – 180 руб. + 2360 руб. – 360 руб.).

При безвозмездном получении имущества, стоимость определяется следующим образом:

Первоначальная стоимость основных средств, полученных безвозмездно	-	Сумма оценки имущества исходя из рыночных цен, определяемых с учетом ст. 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости.

При получении имущества в лизинг:

Первоначальная стоимость имущества, являющегося предметом лизинга	-	Расходы лизингодателя на приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение имущества до состояния, в котором оно пригодно для использования	-	Сумма налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов.

При использовании налогоплательщиком объектов основных средств собственного производства:

Первоначальная стоимость	-	Стоимость готовой продукции	+	Сумма акцизов для основных средств, являющихся подакцизными товарами.

Восстановительная стоимость основных средств, приобретенных до 1 января 2002 г.	-	Первоначальная стоимость с учетом переоценок до 1 января 2002 г.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 г.	-	Восстановительная стоимость	-	Сумма амортизации.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию с 1 января 2002 г.	-	Первоначальная стоимость	-	Сумма амортизации.

Первоначальная стоимость может быть изменена в случаях достройки, реконструкции, модернизации, технического перевооружения.

Первоначальная стоимость нематериальных активов	-	Расходы на приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны к использованию	-	Суммы налогов, учитываемых в составе расходов.

К нематериальным активам относятся:

■ исключительное право патентообладателя на изобретения, промышленный образец, полезную модель;

■ исключительное право автора на использование программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем;

■ исключительное право на товарный знак, изобретения, модель;

■ владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта;

■ исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В то же время к нематериальным активам не относятся:

■ не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

■ интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

В целях налогового учета все амортизируемое имущество делится на 10 амортизационных групп в зависимости от срока его полезного использования (см. рис. 4.29).

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации. Срок полезного использования — период, в течение которого объект служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

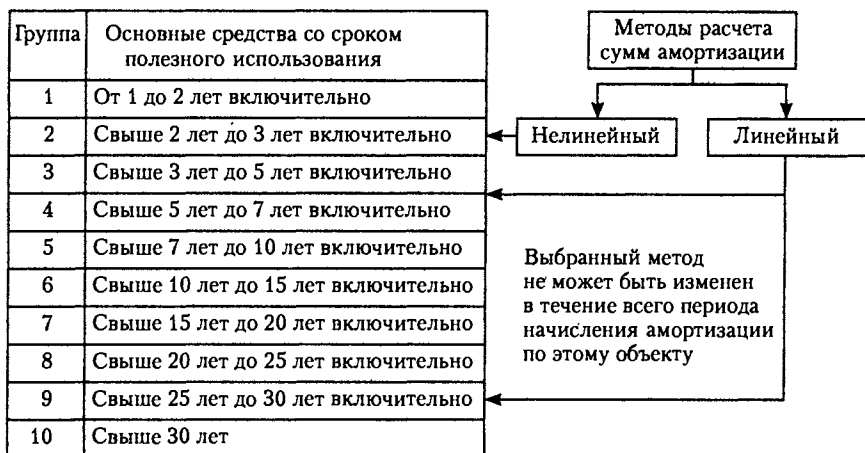
Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором имущество введено в эксплуатацию. Сумма амортизации определяется ежемесячно. В налоговом учете суммы амортизационных отчислений определяются с использованием двух методов (рис. 4.33, 4.34).

Выбранный метод начисления амортизации закрепляется в учетной политике и не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по данному объекту.

Пример. Организация приобрела 8 февраля абразивный инструмент за 12 000 руб. В соответствии с классификацией основных средств данное имущество входит в состав первой амортизированной группы, в которой срок полезного использования от 1 до 2 лет. Инструмент введен в эксплуатацию в феврале. Решением руководства организации установлен срок полезного использования 18 месяцев. Определим за два месяца суммы амортизационных отчислений с использованием различных методов.

При линейном методе: ежемесячная норма амортизации: $5,56\% (1 : 18 \times 100)$.

Начисление амортизации: 667,20 руб. ($12\,000 \text{ руб.} \times 5,56\%$).



Примечание. Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

Рис. 4.33. Амортизационные группы

Ежемесячно с марта суммы начисленной амортизации, относимые на расходы в целях налогообложения прибыли, будут одинаковыми и составят 667,20 руб.

При нелинейном методе вычислим норму амортизации: 11,11% ($2 : 18 \times 100$).

Поскольку остаточная стоимость при первом начислении амортизации равна первоначальной стоимости, то сумма начисленной амортизации за март составит 1333,20 руб. ($12\,000 \text{ руб.} \times 11,11\%$).

Сумма амортизации в апреле с учетом остаточной стоимости, равной 10 666,8 руб. ($12\,000 \text{ руб.} - 1333,2 \text{ руб.}$), составит 1 185,08 руб. ($10\,666,8 \text{ руб.} \times 11,11\%$).

Суммы амортизации по следующим месяцам определяются по той же схеме, исключая период, в котором остаточная стоимость достигнет 20% первоначальной стоимости.

Разница в применении линейного и нелинейного метода амортизации заключается в размерах сумм, которые будут включаться в состав расходов. Если при применении линейного метода амортизации эти суммы будут одинаковыми в течение всего срока использования, то при нелинейном методе амортизации размер сумм ежемесячных отчислений будет уменьшаться пропорционально уменьшению остаточной стоимости. В общем, нелинейный метод достаточно эффективен с точки зрения «быстрого» уменьшения налоговых обязательств.

Линейный метод

Сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации определяется по формуле

$$K = [1 : n] \times 100\%,$$

где K — норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;

n — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах

По объектам основных средств, бывших в употреблении, организация вправе определять норму амортизации с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. Норма амортизации при этом рассчитывается по формуле

$$K = [1 : (n-m)] \times 100\%,$$

где m — количество месяцев эксплуатации у предыдущих собственников

Нелинейный метод

Сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его остаточной стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации определяется по формуле

$$K = [2 : n] \times 100\%,$$

где K — норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту;

n — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах

Порядок расчета амортизации при достижении остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества 20% от первоначальной стоимости

С месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта достигнет 20% от его первоначальной (восстановительной) стоимости, амортизация начисляется в следующем порядке:

- 1) Остаточная стоимость применяется как базовая;
- 2)

Сумма

начисленной
амортизации

=

Базовая стоимость
Количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования

Рис. 4.34. Методы начисления амортизации

Главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации не предусмотрено применение механизма ускоренной амортизации, но в то же время в некоторых случаях разрешается применять специальные коэффициенты к основной норме амортизации:

Может применяться		Применяется обязательно
$N \leq 2$ Для основных средств, работающих в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, и для сельскохозяйственных организаций промышленного типа	$N \geq 3$ Для основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (лизинга)	$N = 0,5$ Для автомобилей и пассажирских автобусов, имеющих первоначальную стоимость более 300 тыс. руб. и 400 тыс. руб. соответственно
Не распространяется при начислении амортизации нелинейным методом по основным средствам 1—3 групп		

Примечание. Допускается начисление амортизации по нормам ниже установленных по решению руководителя организации, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения. Использование пониженных норм допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода. При реализации амортизируемого имущества, по которому использовались пониженные нормы, перерасчет налоговой базы на сумму недоначисленной амортизации против установленных норм не производится.

Налогоплательщики-организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, вправе в отношении собственных основных средств применять специальный коэффициент к основной норме амортизации, но не выше 2.

Порядок амортизации капитальных вложений в форме неотделимых улучшений в арендованное имущество, которые произведены с согласия арендодателя.

Если арендодатель возмещает стоимость таких вложений арендатору, они амортизируются арендодателем в том же порядке, что и обычные основные средства.

Вложения, стоимость которых арендодатель не возмещает, амортизирует арендатор в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования.

Амортизация по указанным капитальным вложениям начисляется:

■ у арендодателя — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, но не ранее месяца, в котором арендодатель произвел возмещение арендатору стоимости указанных капитальных вложений;

■ у арендатора — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

С 1 января 2006 г. вводится новое положение, согласно которому налогоплательщик может включить в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10%:

■ первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно);

■ расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Если организация получает в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц основные средства, бывшие в употреблении, то она вправе определить срок их полезного использования следующим образом:

Срок полезного использования	—	Срок полезного использования, установленный предыдущим собственником	—	Количество лет (месяцев) эксплуатации имущества собственником.

Начисление амортизации и ведение налогового учета отдельных операций отражены в табл. 4.27.

Таблица 4.27

Налоговый учет операций с амортизируемым имуществом

Операции с имуществом	Начисление амортизации и ведение налогового учета
Передача основных средств в безвозмездное пользование; перевод основных средств по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, на реконструкцию и модернизацию на срок свыше 12 месяцев	Начисление амортизации не производится начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли указанные операции
Основные средства, фактический срок использования, которых больше полезного	Включаются в отдельную амортизационную группу по остаточной стоимости, которая подлежит включению в состав расходов равномерно в течение срока, определяемого налогоплательщиком самостоятельно, но не менее 7 лет с 1 января 2002 г.
Возврат имущества, переданного ранее в безвозмездное пользование. Расконсервация, окончание реконструкции	Амортизация начисляется начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошел возврат основных средств, расконсервация, окончание реконструкции
Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации	Включаются в амортизационную группу, и амортизация начисляется с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию

Операции с имуществом	Начисление амортизации и ведение налогового учета
Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга)	Включается той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора

В состав прочих расходов включаются все расходы налогоплательщика, определяемые ст. 260–264 НК РФ (рис. 4.35).



Рис. 4.35. Состав прочих расходов

Расходы на ремонт основных средств. Затраты на проведение текущего и капитального ремонта, не увеличивающие первоначальную стоимость основных средств, включаются в расходы того отчетного периода, к которому они относятся, в размере фактических затрат. Налогоплательщики имеют право создавать резервы на предстоящий ремонт основных средств.

Отчисления в резерв
(Списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего (налогового) отчетного периода)

Совокупная стоимость основных средств
Сумма первоначальной (восстановительной — для основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 г.) стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв

Норматив отчислений, утверждаемый в учетной политике для целей налогообложения
Определяется на основании предельной суммы отчислений в резерв. Эта сумма не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт за последние три года и определяется, исходя из:
— периодичности осуществления ремонта;
— частоты замены узлов, деталей, конструкций;
— сметной стоимости ремонта.

Если в течение года фактически осуществленные затраты превысят сумму созданного резерва, сумма такого превышения включается в состав прочих расходов 31 декабря указанного года, а неиспользованная на конец налогового периода сумма резерва включается в состав доходов, облагаемых налогом также 31 декабря.

При этом на конец года может остаться сумма для финансирования капитального ремонта основных средств на срок более года, и это отражается в графике проведения капитального ремонта и в учетной политике. В этом случае остаток резерва на конец года не включается в состав доходов.

Расходами налогоплательщика на освоение природных ресурсов являются затраты:

- на геологическое изучение недр;
- разведку полезных ископаемых;
- проведение работ подготовительного характера.

Если расходы осуществляются за счет средств бюджета и (или) внебюджетных фондов, они не признаются затратами в целях налогообложения прибыли и не учитываются в составе прочих расходов.

Расходы на освоение природных ресурсов признаются в целях налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены работы по освоению природных ресурсов, и включаются в состав прочих расходов в следующем порядке:

■ расходы на поиск и оценку месторождения полезных ископаемых, разведку полезных ископаемых и гидрогеологические изыскания, осуществляемые на участке недр, при условии наличия у налогоплательщика лицензий, а также расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев;

■ расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ, а также на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями в процессе строительства и эксплуатации объекта, включаются в состав расходов равномерно в течение пяти лет, но не более срока эксплуатации участка недр.

Если в течение пяти лет на участке, разработка или освоение которого оказались безрезультатными, проводились аналогичные работы, то расходы, произведенные налогоплательщиком, не учитываются в целях налогообложения прибыли. Исключение составляют работы, проводимые на основе принципиально иной технологии и в отношении не изучаемых ранее полезных ископаемых.

Пример. Для вывоза полезных ископаемых была построена дорога в апреле 2004 г. Затраты на строительство составили 2 100 000 руб. без НДС. Данные затраты включаются в состав прочих расходов равномерно в течение

ние 5 лет в сумме 35 000 руб. (ежемесячно) с апреля 2004 г. по апрель 2009 г. (2 100 000 руб. : 5 лет : 12 мес.).

К расходам на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (НИОКР) относятся расходы на создание новой или усовершенствование производимой продукции, товаров, услуг, в том числе на изобретательство, а также на формирование Российского фонда технологического развития.

Расходы на НИОКР могут осуществляться:

- налогоплательщиком самостоятельно;
- совместно с другими организациями;
- на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика таких исследований или разработок.

Расходы на НИОКР признаются для целей налогообложения прибыли после их завершения и равномерно включаются в состав прочих расходов в течение двух лет при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования или отдельные этапы.

Если расходы на НИОКР не дали положительного результата, то в состав расходов равномерно в течение трех лет списывается в размере фактически осуществленных расходов. Перечень исследований, на которые распространяется данное правило, является закрытым. С 2006 г. эти расходы будут включаться в состав прочих расходов в полном объеме равномерно в течение трех лет.

С 1 января 2007 г. любые расходы на НИОКР в целях налогообложения прибыли будут включаться в состав расходов в течение одного года в полном объеме.

Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, признаются для целей налогообложения прибыли в размере 0,5% доходов (валовой выручки) налогоплательщика.

Если в результате произведенных научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, то затраты, связанные с научными исследованиями и (или) опытно-конструкторскими разработками, признаются расходами на создание нематериального актива, который подлежит амортизации.

Расходы на обязательное страхование имущества включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержден-

ных законодательством, если тарифы не утверждены, то в размере фактических затрат.

Перечень видов добровольного страхования имущества, расходы по которым уменьшают налогооблагаемую прибыль, является закрытым и включает:

- страхование транспорта, в том числе арендованного;
- страхование грузов;
- страхование основных средств производственного назначения, в том числе арендованных;
- страхование товарно-материальных запасов;
- страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;
- страхование иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы по указанным видам страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Пример. Организация, уплачивающая ежеквартальные авансовые платежи, заключила договор добровольного страхования грузов на один год с 15 февраля по 14 февраля (включительно). Страховая премия уплачена единовременно 15 февраля в сумме 200 000 руб.

Поскольку договор приходится на несколько налоговых периодов, то расходы по страхованию признаются равномерно в течение срока действия договора.

Ежеквартальный расход: 50 000 руб. ($200\,000 \text{ руб.} : 4$).

Поскольку договор начинается не с начала квартала, затраты, приходящиеся на I квартал, будут рассчитываться следующим образом: (в I квартале 45 дней), поэтому в состав расходов за I квартал будут включаться следующие суммы: 25 000 руб. ($50\,000 \text{ руб.} : 90 \text{ дней} \times 45 \text{ дней}$).

За II, III, IV кварталы организация будет включать в состав прочих расходов затраты на страхование имущества в размере 50 000 руб.

За I квартал расчет будет аналогичен I кварталу предыдущего года, т.е. затраты, приходящиеся на этот квартал (45 дней), и составят тоже 25 000 руб. ($50\,000 \text{ руб.} : 90 \text{ дней} \times 45 \text{ дней}$).

Статья 264 НК РФ перечисляет разнообразные по составу прочие расходы. Вот некоторые из них:

- сумма некоторых налогов и сборов (например, единый социальный налог, налог на имущество организаций и др.);
 - суммы таможенных пошлин и сборов;
 - расходы в виде арендных платежей за арендуемое имущество.
- Расходы в виде лизинговых платежей при учете лизингового имущества на балансе лизингополучателя признаются для целей налогообложения за вычетом сумм амортизации, начисленной по этому иму-

шеству, а у лизингодателя — расходы по приобретению имущества, переданного в лизинг;

- расходы на командировки;
- расходы на оплату нотариальных услуг только в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;
- аудиторские, юридические, информационные услуги;
- расходы на публикацию бухгалтерской отчетности;
- платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами;
- представительские расходы в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за отчетный (налоговый) период. Указанный норматив рассчитывается нарастающим итогом в течение налогового периода;

■ расходы на рекламу:

— в сумме фактических затрат на рекламные мероприятия через средства массовой информации, на световую и иную наружную рекламу, на участие в выставках, на оформление витрин, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, а также о товарных знаках и знаках обслуживания организации,

— в пределах 1% выручки от реализации на приобретение призов, а также на иные не перечисленные расходы на рекламу, осуществленные налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

К внереализационным расходам в целях налогообложения относятся обоснованные затраты налогоплательщика на осуществление деятельности, непосредственно не связанные с производством и реализацией.

Если у налогоплательщика осуществляются расходы, которые можно отнести как к расходам, связанным с производством и реализацией, так и к внереализационным расходам, порядок признания указанных расходов должен быть отражен в учетной политике. К внереализационным расходам относят:

- расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу) относятся к внереализационным расходам, если доходы от сдачи имущества в аренду относятся к внереализационным доходам;
- проценты, уплачиваемые в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам;
- проценты по долговым обязательствам;
- расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным домам;
- судебные расходы и арбитражные сборы;

- штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств;
- суммы налогов при списании кредиторской задолженности;
- расходы на услуги банков;
- расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков);
- другие обоснованные расходы.

Также к внереализационным расходам относятся убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде:

- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- суммы безнадежных долгов (не покрытые за счет резерва, если принято решение о его создании);
- убытки по сделке уступки права требования;
- другие.

Виды резервов, которые может формировать налогоплательщик (рис. 4.36).

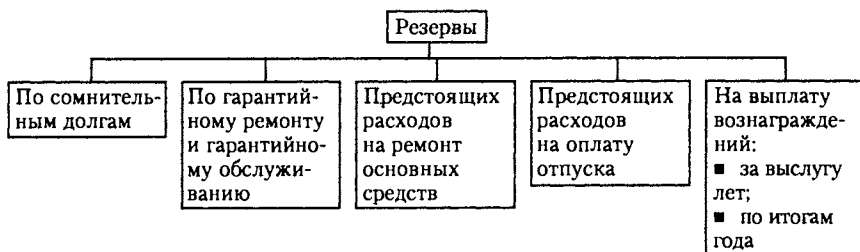


Рис. 4.36. Виды резервов

Резерв по сомнительным долгам. Различают два вида долгов: сомнительный и безнадежный (рис. 4.37).

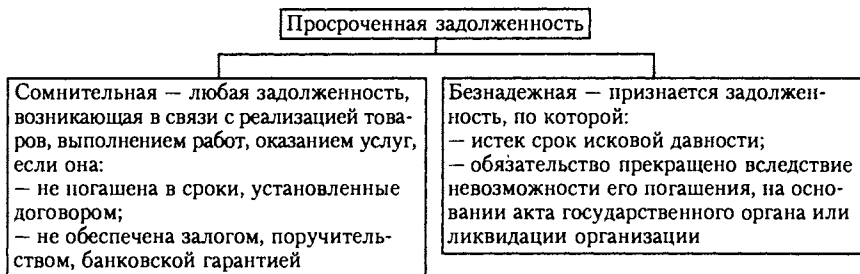


Рис. 4.37. Виды просроченной задолженности

Условия создания резерва. Он создается в последний день отчетного (налогового) периода. Организация проводит инвентаризацию дебиторской задолженности и по ее итогам оформляются документы, содержащие информацию о сроке возникновения задолженности.

В зависимости от срока возникновения просрочки ее разбивают на три группы:

- 1) со сроком выше 90 дней — 100%;
- 2) от 45 до 90 дней — 50%;
- 3) до 45 дней — не учитывается при формировании резерва.

Кроме того, сумма создаваемого резерва не должна превышать 10% выручки отчетного (налогового) периода, определяемой по методу начисления исходя из всех поступлений в денежной и натуральной форме, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), иное имущество либо имущественные права. Суммы отчислений в резерв включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода. Цель создания резерва — покрытие убытков от безнадежных долгов. Если сумма создаваемого резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница между ними включается в состав внереализационных расходов. Если же сумма резерва использована не полностью на списание безнадежных долгов, остаток резерва можно перенести на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого резерва корректируется на сумму остатка предыдущего периода — увеличивается или уменьшается. Если резерв увеличивается, разница включается в состав внереализационных расходов, если уменьшается — в состав внереализационных доходов нового периода.

Резерв не формируется в связи с невыплатой процентов по долговым обязательствам, за исключением банков.

Пример. По результатам инвентаризации на 31 марта организация может сформировать резерв по сомнительным долгам за I квартал в сумме 200 000 руб. Выручка за I квартал составила без учета НДС 1 800 000 руб.

Сумма резерва, которую можно включить в состав внереализационных расходов на 31 марта, определяется следующим образом: резерв не может превышать 10% выручки, т.е. 180 000 руб. Поскольку 200 000 руб. > 180 000 руб., то сумма резерва составит 180 000 руб.

Резервы на предстоящие расходы по гарантийному обслуживанию и гарантийному ремонту могут создавать налогоплательщики, осуществляющие реализацию товаров и работ. При реализации услуг данные резервы не создаются. Решение о создании резерва принимается организацией самостоятельно, и этот факт отражается в учетной политике. Он создается в отношении тех товаров (работ), по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателями

предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока. В учетной политике должен быть определен предельный размер отчислений, который определяется по следующей формуле:

$$\text{ПР} = \frac{\text{ФР}}{\text{В}} \times \text{Вт},$$

где ПР — предельный размер резерва;

ФР — фактические расходы по гарантийному ремонту и обслуживанию за предыдущие три года;

В — выручка от реализации товаров (работ) за предыдущие три года;

Вт — выручка от реализации товаров (работ) за отчетный (налоговый) период.

В случае если налогоплательщик осуществляет реализацию товаров (работ) менее трех лет, то для расчета резерва учитывается объем выручки от реализации товаров (работ) за фактический период такой реализации.

Сумма резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ), не полностью использованная налогоплательщиком в налоговом периоде на осуществление ремонта по товарам (работам), реализованным с условием предоставления гарантии, может быть перенесена им на следующий налоговый период. При этом сумма вновь создаваемого в следующем налоговом периоде резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего налогового периода. В случае если сумма вновь создаваемого резерва меньше, чем сумма остатка резерва, созданного в предыдущем налоговом периоде, разница между ними подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика текущего налогового периода (т.е. периода, в котором создается новый резерв).

В случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ), списание расходов на гарантийный ремонт осуществляется за счет суммы созданного резерва. А если сумма созданного резерва меньше суммы расходов на ремонт, произведенных налогоплательщиком, то разница между ними подлежит включению в состав прочих расходов.

При реализации товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров. При этом по видам имущества в учете расходов имеются некоторые особенности.

При реализации амортизируемого имущества организация вправе уменьшить доходы от этой операции:

- на сумму остаточной стоимости;
- на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией (расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке).

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от реализации этого имущества, то разница между этими величинами признается убытком и учитывается в следующем порядке. Этот убыток уменьшает налоговую базу, но не сразу, а равномерно в течение оставшегося срока полезного использования реализованного имущества путем включения соответствующей части убытка в прочие расходы.

Пример. Организация реализовала в феврале объект основных средств за 200 000 руб., остаточная стоимость которого составила 250 000 руб. Расходы, связанные с продажей и транспортировкой, составили 10 000 руб.; срок полезного использования пять лет, фактический срок использования — 2 года.

Убыток от реализации составил 60 000 руб. (200 000 руб. – – 250 000 руб. – 10 000 руб.).

Оставшийся срок полезного использования — 36 мес. (5 лет × 12 мес. – – 2 года × 12 мес.).

Следовательно, сумма убытка, учитываемого ежемесячно в составе прочих расходов: 1667 руб. (60 000 руб. : 36 мес.).

При реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) расходы равны цене приобретения этого имущества + расходы, непосредственно связанные с такой реализацией. При реализации имущественных прав (долей, паев) уменьшены на цену приобретения данных имущественных прав и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией. При реализации покупных товаров расходы равны стоимости приобретения товаров, определяемой в соответствии с принятой учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости единицы товаров;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Убытки от реализации прочего имущества и покупных товаров уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль в периоде, в котором произошла реализация.

Особенности определения процентов по долговым обязательствам. Долговые обязательства — кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета и иное заимствование.

При определении расходов по долговым обязательствам могут использоваться два способа.

Первый способ заключается в том, что организация проценты по каждому кредиту (займу) сравнивает со средним уровнем процентов по заемным средствам, которые она получила в том же периоде на сопоставимых условиях. При этом условия считаются сопоставимыми, если кредиты (займы) выданы:

- в той же валюте;
- те же сроки;
- сопоставимых объемов;
- под аналогичное обеспечение.

Расходом при этом способе признаются проценты, размер которых не отклоняется более чем на 20% от среднего уровня. Средний уровень процентов рассчитывается по формуле

$$\Pi_{\text{ср}} = \frac{\sum_{i=1}^n D_i \times \Pi_i}{\sum_{i=1}^n D_i} \times 100\%,$$

где $\Pi_{\text{ср}}$ — средний уровень процентов;
 D_i — сумма долгового обязательства;
 Π_i — процентная ставка по i -долговому обязательству.

Предельный размер процентов:

$$\Pi_p = \Pi_{\text{ср}} \times 1,2,$$

где Π_p — предельный размер процентов;
 $\Pi_{\text{ср}}$ — средний уровень процентов.

Пример. В течение квартала организация получила на сопоставимых условиях три банковских кредита:

- в размере 1 000 000 руб. под 15% годовых;
- в размере 300 000 руб. под 20% годовых;
- в размере 500 000 руб. под 30% годовых.

Средний уровень процента определяется по вышеприведенной формуле и составит: $20\% [(1\,000\,000 \times 15\% + 300\,000 \times 20\% + 500\,000 \times 30\%) : (1\,000\,000 + 300\,000 + 500\,000) \times 100\%]$.

Максимальная процентная ставка с учетом допустимого 20%-ного отклонения составит 24% ($20\% \times 1,2$).

Для целей налогообложения организация сможет включить в состав внереализационных расходов суммы процентов в размере фактических затрат по 1 и 2 кредитам, а по 3 кредиту только в размере 24%.

Второй способ применяется при отсутствии долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика. Норматив рассчитывается следующим образом:

- для рублевых кредитов (займов) исходя из ставки рефинансирования Центрального банка России, увеличенной в 1,1 раза;

- для кредитов (займов) в иностранной валюте исходя из 15% годовых.

Проценты по контролируемой задолженности. Контролируемая задолженность — это задолженность российской организации по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного капитала этой российской организации. Если размер контролируемой задолженности более чем в 3 раза (для банков и лизингодателей более чем в 12,5 раз) превышает собственный капитал организации, проценты по заемным средствам включаются в расходы по следующим правилам.

Налогоплательщик обязан на последний день каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемую расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода.

При этом коэффициент капитализации определяется путем деления величины непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доли прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на 3 (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, — на 12,5).

Положительная разница между начисленными и предельными процентами приравнивается в целях налогообложения к дивидендам и облагается налогом на прибыль по ставке 15%.

С 2006 г. помимо иностранной организации, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного (складочного) капитала (фонда) российской организации, к ним добавлена российская организация, признаваемая аффилированным лицом указанной иностранной организации.

При налогообложении не учитываются следующие расходы:

- суммы, выплачиваемые за счет прибыли после налогообложения, такие, как дивиденды и др.;

- суммы, превышающие нормативы по нормируемым расходам;

- пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет;

- суммы взносов в уставный капитал, вклада в простое товарищество;

■ расходы на приобретение или создание амортизируемого имущества, а также расходы, осуществляемые в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств;

■ в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг), имущественных прав;

■ на осуществление безрезультатных работ по освоению природных ресурсов;

■ в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены на погашение таких заимствований;

■ вознаграждение управляющей компании и специализированному депозитарию, произведенные за счет средств организаций, выступающих в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, при инвестировании средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии;

■ в виде сумм, которые направлены организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, на пополнение средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, и которые отражены на пенсионных счетах накопительной части трудовой пенсии;

■ некоторые иные расходы.

Дата признания внереализационных доходов (табл. 4.28).

Таблица 4.28

Признание внереализационных доходов

Вид дохода	Дата признания дохода
Доходы: — в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг); — по иным аналогичным доходам	Дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг)
Доходы: — в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций; — в виде безвозмездно полученных денежных средств; — в виде сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов; — в виде иных аналогичных доходов	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу)

Вид дохода	Дата признания дохода
Доходы: — от сдачи имущества в аренду; — в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности; — по иным аналогичным доходам	Дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода
Доходы от купли-продажи иностранной валюты	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
Доходы в виде штрафов, пени и (или) иных санкций за нарушение условий договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба	Дата признания должником либо дата вступления в силу решения суда
Доходы: — в виде сумм восстановленных резервов и иным аналогичным доходам; — в виде распределенного в пользу налогоплательщика дохода при его участии в простом товариществе; — по доходам от доверительного управления имуществом; — по иным аналогичным доходам	Последний день отчетного (налогового) периода
Доходы: — от реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования; — от реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг	День последующей уступки данного требования или исполнения должником данного требования
Доходы при уступке налогоплательщиком — продавцом товара (работ, услуг) права требования, долга третьему лицу, уступки права требования	День подписания сторонами акта
Доходы прошлых лет	Дата выявления дохода

Порядок признания отдельных видов расходов по методу начисления представлен в табл. 4.29.

Таблица 4.29

Порядок признания расходов

Вид расхода	Дата признания расходов
Общее	Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или)

Вид расхода	Дата признания расходов
	иной формы их оплаты. При этом необходимым является соблюдение принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов
Расходы, связанные с производством и реализацией	
Материальные	Дата передачи в производство сырья и материалов; дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) производственного характера
Амортизация	Ежемесячно
Расходы на оплату труда	Ежемесячно исходя из суммы начисления
Внереализационные расходы и прочие	
Суммы налогов и сборов и иных подобных расходов; сумма отчислений в резервы	Дата начисления
Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, комиссионные сборы, оплата сторонним организациям	Дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата представления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода
Командировочные; представительские расходы	Дата утверждения авансового отчета
Расходы по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период	Включаются в состав расходов на конец соответствующего отчетного периода. При прекращении действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода — на дату прекращения договора

Признание расходов при кассовом методе. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком — приобретателем товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав). Признание отдельных видов расходов при кассовом методе представлены в табл. 4.30.

Признание отдельных видов расходов при кассовом методе

Вид расхода	Момент признания расхода
Материальные расходы; расходы на оплату труда	Учитываются в составе расходов в момент списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы или в момент иного погашения задолженности при условии списания данного сырья и материалов в производство
Проценты за пользование заемными средствами и оплата услуг третьих лиц	Учитываются в составе расходов в момент списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы или в момент иного погашения задолженности
Амортизация	Учитывается в составе расходов в суммах начисленных за отчетный (налоговый) период амортизационных отчислений по оплаченным объектам основных средств, используемых в производстве
Расходы на уплату налогов и сборов	Учитывается в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком
Суммовые разницы	Не признаются расходом

Определение налоговой базы. Налоговой базой признается денежное выражение прибыли. Формирование налоговой базы представлено на схеме 6.

Налоговая база определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. При определении налоговой базы не учитываются доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу и специальным налоговым режимам.

Налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором он получен.

В аналогичном порядке убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих 9 лет.

В случае получения налогоплательщиком убытка более чем в одном налоговом периоде перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они получены. Право перенести убыток на будущее имеет не только налогоплательщик, но и его правопреемник, образованный в результате реорганизации налогоплательщика.

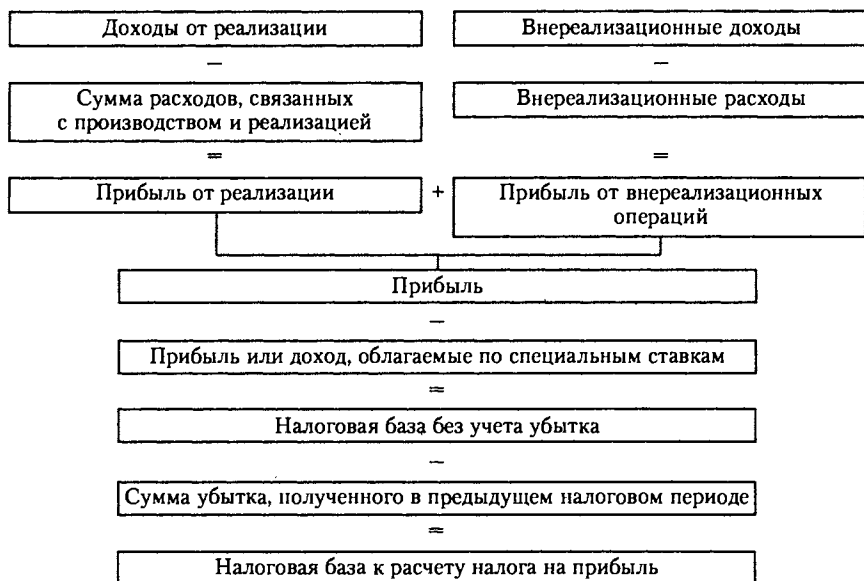


Схема 6. Схема формирования налоговой базы по налогу на прибыль

В 2006 г. совокупная сумма переносимого убытка не может превышать 50% налоговой базы, а с 2007 г. — ограничения отменяются.

Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные:

- период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом);
- сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде;
- сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации;
- прибыль (убыток) от реализации;
- сумма внереализационных доходов;
- сумма внереализационных расходов;
- прибыль (убыток) от внереализационных операций;
- итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.

Налоговая база по доходам, полученным от долевого участия в других организациях (дивидендам), определяется в зависимости от того, является источником выплаты дивидендов иностранная организация или российская.

Порядок налогообложения дивидендов различен:

- российская организация получает дивиденды от иностранной организации;
- российская организация выплачивает дивиденды российской организации;
- российская организация выплачивает дивиденды иностранной организации.

Если дивиденды выплачиваются иностранной организацией, в том числе через постоянное представительство, российская организация — получатель дохода самостоятельно определяет сумму налога по полученным дивидендам по ставке 15%. При этом налогоплательщик не вправе уменьшать исчисленную с дивидендов сумму налога на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором.

Если источником выплаты дивидендов является российская организация, она признается налоговым агентом и обязана удержать сумму налога.

Налоговая база определяется как разница между суммой дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, уменьшенной на сумму дивидендов, выплачиваемых иностранным организациям и физическим лицам в текущем налоговом периоде, и суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде, если данные суммы дивидендов ранее не участвовали в расчете при определении облагаемого налогом дохода в виде дивидендов. В случае, если полученная разница отрицательная, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

Исчисление общей суммы налога можно представить в виде следующей формулы:

$$\text{ОСН} = (D_{\text{общ.}} - D_{\text{ин.}} - D_{\text{пт.}} - D_{\text{пн.}}) \times C_{\text{н.}}$$

где ОСН — общая сумма налога;

$D_{\text{общ.}}$ — сумма дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде;

$D_{\text{ин.}}$ — сумма дивидендов, выплачиваемых иностранной организацией или физическому лицу, которое не является резидентом РФ;

$D_{\text{пт.}}$ — сумма дивидендов, полученных налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде;

$D_{\text{пн.}}$ — сумма дивидендов, полученных налоговым агентом в предыдущем периоде, при условии, если данные суммы не участвовали в расчете;

$C_{\text{н.}}$ — ставка налога.

Исчисление суммы налога по конкретному налогоплательщику исчисляется налоговым агентом по следующей формуле:

$$СН = ОСН \times Д,$$

где СН — сумма налога, подлежащая удержанию по конкретному налогоплательщику;

ОСН — общая сумма налога;

Д — доля конкретного налогоплательщика в общей сумме дивидендов.

Налоговый агент должен удержать налог на прибыль только при выплате дивидендов организациям — плательщикам налога на прибыль. Если дивиденды выплачиваются организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения или уплачивающим единый сельскохозяйственный налог, удерживать налог не нужно.

Если российская организация — налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации и (или) физическому лицу — нерезиденту Российской Федерации, она удерживает налог со всей суммы выплачиваемых дивидендов, причем налоговая база определяется по каждой такой выплате.

Пример. Российская организация начислила иностранной организации сумму дивидендов в размере 200 000 руб. Налоговая база в данном случае составит 200 000 руб. Сумма налога: 30 000 руб. (200 000 руб. × 15%).

Данная сумма удерживается российской организацией и перечисляется в бюджет.

Таким образом, отдельные элементы порядка уплаты дивидендов представлены в табл. 4.31.

Таблица 4.31

Порядок уплаты дивидендов

Источник выплаты	Получатель дивидендов	Срок перечисления	Лицо, уплачивающее налог в бюджет
Иностранная организация	Российская организация	В течение 10 дней с момента выплаты	Российская организация — получатель дивидендов
Российская организация	Российская организация	В течение 10 дней со дня выплаты	Налоговый агент
Российская организация	Иностранная организация	В течение 10 дней с момента выплаты	Налоговый агент

Налоговая база при уступке права требования. Налоговая база у продавца товара (работ, услуг), уступающего право требования долга:

■ отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) при использовании метода начисления признается убытком;

■ при уступке права до наступления срока платежа, предусмотренного договором о реализации, размер убытка не может превышать суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы по заемным средствам за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг);

■ при уступке права после наступления срока платежа, предусмотренного договором о реализации, размер убытка включается в состав внереализационных расходов равными долями в два срока — на дату уступки права требования и по истечении 45 дней с даты уступки.

Налоговая база у лица, приобретающего право требования долга:

■ доход (выручка) определяется как сумма средств, полученных при последующей уступке права требования или прекращении обязательства (эта операция рассматривается как доход от реализации финансовых услуг);

■ при определении налоговой базы налогоплательщик вправе уменьшить полученный доход на сумму расходов по приобретению этого права.

При дальнейшей реализации права требования долга налогоплательщиком, купившим это право, данная операция рассматривается как реализация финансовых услуг, доход по которой определяется как стоимость имущества, причитающаяся этому налогоплательщику при последующей уступке права требования или прекращении требования, уменьшенная на сумму расходов по приобретению этого права.

Пример. 1 марта ООО «Кир» по договору цессии приобрело у ООО «Пламя» право требования за 120 000 руб. Сумма дебиторской задолженности составляет 150 000 руб. Срок платежа по договору купли-продажи 25 марта. Ставка рефинансирования Банка России в марте составила 13% годовых. ООО «Пламя» применяет метод начисления.

Убыток от данной операции у ООО «Пламя» составит 30 000 руб. (150 000 руб. – 120 000 руб.).

Рассчитаем сумму убытка, которая будет уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль у ООО «Пламя».

Количество дней с даты уступки права требования (1 марта) до даты платежа по договору (25 марта) — 25 дней.

Предельная ставка процентов равна 14,3% ($13\% \times 1,1$)

Рассчитаем предельную сумму убытка: 1175 руб. [$(120\,000 \text{ руб.} \times 14,3\% \times (25 \text{ дней} : 365 \text{ дней}))$].

1175 руб. < 30 000 руб.

Таким образом, для целей налогообложения по данной сделке признается убыток в размере 1175 руб.

Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрены следующие налоговые ставки (табл. 4.32).

Основная налоговая ставка составляет 24% (в федеральный бюджет — 6,5%, в бюджет субъекта РФ — 17,5%¹).

Таблица 4.32

**Отдельные налоговые ставки
(сумма налога подлежит зачислению в федеральный бюджет)**

Налоговая база по отдельным видам доходов		Ставка, %
Доходы, полученные в виде дивидендов:	— российскими организациями, физическими лицами — налоговыми резидентами РФ от российских организаций	9
	— российскими организациями от иностранных организаций	
	— иностранными организациями от российских организаций	
Доходы в виде процентов	— государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов (за исключением указанных ниже)	15
	— муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г.	9
	— государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно	
	— облигациям государственного облигационного валютного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации ОВГВЗ серии III	0
Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным	— до 1 января 2007 г.	9
	— после 1 января 2007 г.	15
Доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием:	— до 1 января 2007 г.	9
	— после 1 января 2007 г.	15

¹ Законами субъектов РФ ставка налога может быть уменьшена для отдельных категорий налогоплательщиков в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ (но не более чем 13,5%)

Налоговая база по отдельным видам доходов	Ставка, %
Прибыль, полученная ЦБ РФ от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»	0
Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство: — доходы от использования, содержания и сдачи в аренду судов, самолетов или других подвижных транспортных средств в связи с осуществлением международных перевозок — все остальные	10 20

Федеральным законом от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога, по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции установлены следующие размеры ставок: в 2004 — 2005 гг. — 0%; в 2006—2008 гг. — 6%; в 2009—2011 гг. — 12%; в 2012—2014 гг. — 18%, начиная с 2015 г. — 24%.

С 2006 г. проценты, полученные российскими организациями по государственным и муниципальным ценным бумагам, размещаемым за пределами Российской Федерации, облагаются по ставке 24%.

Проценты, полученные первичными владельцами государственных ценных бумаг Российской Федерации, которые были получены ими в обмен на государственные краткосрочные бескупонные облигации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, облагаются по ставке 15%.

Порядок исчисления и уплаты налога. Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, являются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Для остальных налогоплательщиков отчетными периодами признаются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Налоговым кодексом Российской Федерации все взносы по налогу на прибыль, кроме итоговых по результатам налогового периода, названы авансовыми платежами.

Предусмотрено три варианта уплаты налога на прибыль:

- 1) квартальных авансовых платежей по итогам отчетного периода;
- 2) квартальных авансовых платежей с уплатой ежемесячных авансовых платежей;

3) ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли.

Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно, за исключением случаев, когда налог удерживается у источника выплаты.

Особенностью уплаты налога на прибыль по первому варианту является то, что организации в течение налогового периода (года) уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

К таким организациям относятся:

- организации, у которых сумма доходов от реализации за предыдущие четыре квартала в среднем не превышает 3 000 000 руб. за квартал;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство;
- некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг);
- некоторые другие.

Таким образом, данные организации производят расчет суммы квартального авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания I квартала, полугодия, 9 месяцев и года.

Особенностью второго варианта является то, что организации уплачивают квартальные авансовые платежи с уплатой ежемесячных авансовых платежей в порядке, отраженном в табл. 4.33.

Таблица 4.33

Порядок уплаты авансовых платежей

Отчетный (налоговый) период	Сумма ежемесячного авансового платежа
I квартал	Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в последнем квартале предыдущего налогового периода
II квартал	$\frac{1}{3}$ суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года
III квартал	$\frac{1}{3}$ (сумма авансового платежа, рассчитанная по итогам полугодия — сумма авансового платежа, рассчитанная по итогам первого квартала)
IV квартал	$\frac{1}{3}$ (сумма авансового платежа, рассчитанная по итогам 9 месяцев, — сумма авансового платежа, рассчитанная по итогам полугодия)

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Особенностью третьего варианта является то, что организации переходят на уплату налога по данному порядку по желанию, кроме организаций, попавших в вариант 1. Сумма налога определяется исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли. При этом прибыль рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм налога.

Налогоплательщик, который решил перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль, может это сделать только с начала следующего налогового периода (года). При этом о планируемом изменении в порядке уплаты налога на прибыль необходимо уведомить налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего тому, в котором это изменение произойдет.

При принятии решения о переходе на уплату ежемесячных авансовых платежей необходимо учитывать, что система уплаты авансовых платежей не может меняться в течение налогового периода.

Вновь созданные организации уплачивают авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, если выручка от реализации не превышала 1 000 000 руб. в месяц либо 3 000 000 руб. в квартал.

В случае превышения указанных ограничений налогоплательщик начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место, уплачивает авансовые платежи в общем порядке. Сроки уплаты налога даны в табл. 4.34.

Таблица 4.34

Сроки уплаты налога

Вид платежа	Срок уплаты
Уплата квартальных авансовых платежей	Не позднее 28-го числа со дня окончания соответствующего отчетного периода
Уплата ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в течение отчетного периода	Не позднее 28-го числа каждого месяца
Уплата ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли	Не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога

Особые правила установлены относительно порядка уплаты налога и сроков иностранными организациями, получающие доходы

в Российской Федерации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации.

Уплата налога в данном случае производится налоговыми агентами, которые определяют и удерживают сумму налога по каждой выплате (перечислению) денежных средств или иному получению дохода. Это правило не распространяется на доходы в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Налоговые агенты перечисляют сумму налога в течение трех дней после дня выплаты (перечисления) денежных средств или иного получения дохода иностранной организацией.

По доходам в виде дивидендов или процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам суммы налога на прибыль уплачиваются налоговыми агентами, в качестве которых выступают российские организации, выплачивающие доходы в виде дивидендов или процентов. Они удерживают налог в виде авансовых платежей из доходов налогоплательщика при каждой выплате таких доходов.

При этом налог, удержанный при выплате дохода, должен быть перечислен налоговым агентом в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

По доходам по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых из цены сделки исключается накопленный купонный (процентный) доход, налогоплательщик, получивший доход, самостоятельно исчисляет и уплачивает налог в виде авансовых платежей с полученных доходов в течение 10 дней по окончании месяца, в котором получен доход.

Исчисление налога организациями, имеющими обособленные подразделения. Данный порядок распространяется на российские организации, которые имеют обособленные подразделения.

Порядок исчисления и уплаты авансовых платежей и суммы налога в бюджеты (рис. 4.38).

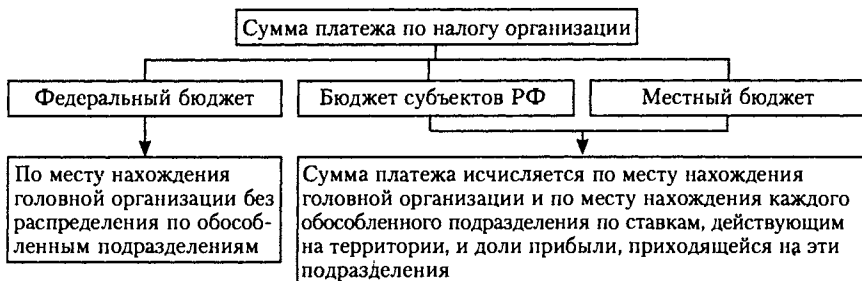


Рис. 4.38. Порядок уплаты налога, организациями, имеющими обособленные подразделения

Доля прибыли определяется по следующей формуле:

$$ДП = \frac{\Pi \times (СЧ_n : СЧ_{ор} + ОС_n : ОС_{ор})}{2} \times 100\%,$$

где ДП — доля прибыли обособленного подразделения;

Π — прибыль в целом по организации;

СЧ_н — среднесписочная численность работников обособленного подразделения за отчетный (налоговый) период;

СЧ_{ор} — среднесписочная численность работников организации в целом;

ОС_н — остаточная стоимость амортизируемого имущества подразделения за весь отчетный (налоговый) период;

ОС_{ор} — остаточная стоимость амортизируемого имущества организации в целом за отчетный (налоговый) период.

Вместо показателя «среднесписочная численность» может быть использован показатель «расходы на оплату труда».

Налогоплательщик самостоятельно определяет, какой из показателей будет применяться в расчетах налогового периода, и он не может быть изменен в течение налогового периода.

С 2006 г. организация, у которой есть несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, может не распределять прибыль между ними для исчисления налога. Сумма налога к уплате в бюджет данного региона определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на его территории. Организация самостоятельно выбирает обособленное подразделение, через которое она будет уплачивать налог в региональный бюджет. Об этом решении нужно уведомить все налоговые органы, в которых обособленные подразделения состоят на учете.

Налогоплательщики должны представлять налоговые декларации по налогу на прибыль независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей.

Полная декларация составляется налогоплательщиком только по итогам года. По итогам отчетного периода организации заполняют налоговые декларации по упрощенной форме.

Некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, заполняют декларацию по упрощенной форме по итогам налогового периода (года).

Организации, перешедшие на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, представляют налоговые декларации по упрощенной форме ежемесячно не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога, т.е. не позднее 28 февраля — за январь, не позднее

28 марта — за январь — февраль и т.д. Полная декларация составляется за период январь—декабрь и представляется в налоговый орган не позднее 28 марта следующего года.

Все прочие налогоплательщики представляют налоговые декларации по упрощенной форме в налоговые органы не позднее 28-го числа месяца, следующего за кварталом, по итогам которого производится исчисление налога, т.е. не позднее 28 апреля — за I квартал, не позднее 28 июля — за полугодие, не позднее 28 октября — за 9 месяцев. Полная налоговая декларация составляется за год и представляется в налоговый орган не позднее 28 марта следующего года.

Налоговые агенты представляют налоговые расчеты по тем отчетным (налоговым) периодам, в которых они производили выплаты налогоплательщикам, в указанные выше сроки.

Налоговые декларации представляются в налоговые органы по месту нахождения организации и месту нахождения каждого обособленного подразделения. Причем по месту нахождения головной организации налоговая декларация подается в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Пример. Учетной политикой определение выручки производится методом начислений. Организация имела следующие доходы и расходы:

- выручка от реализации продукции собственного производства составила — 550 000 руб.;
- выручка от реализации покупных товаров — 460 000 руб.;
- доходы от сдачи имущества в аренду составили 50 000 руб.;
- получено штрафов за нарушение условий договора поставки в сумме 20 000 руб.;
- поступили средства в уставный капитал в сумме 300 000 руб.;
- материальные затраты — 400 000 руб.;
- расходы на оплату труда — 100 000 руб.;
- амортизационные отчисления — 200 000 руб.;
- расходы на рекламу — 20 000 руб.;
- прочие расходы — 80 000 руб.;
- в предыдущем налоговом периоде был получен убыток в размере 400 000 руб.

Определим сумму налога на прибыль, подлежащую уплату в бюджет.

1. Доходы составили 1 080 000 руб. (550 000 руб. + 460 000 руб. + 50 000 руб. + 20 000 руб.).

Средства, поступившие в уставный капитал, не включаются в состав доходов для целей налогообложения.

2. Расходы, которые могут быть учтены для целей налогообложения: 800 000 руб. (400 000 руб. + 100 000 руб. + 200 000 руб. + 20 000 руб. + 80 000 руб.)

3. Налоговая база: 280 000 руб. (1 080 000 руб. — 800 000 руб.).

4. Максимальная сумма прибыли, подлежащая уменьшению за счет убытков прошлых лет, равна 84 000 руб. (280 000 руб. $\times$ 30%).

5. Налогооблагаемая прибыль с учетом переноса убытков составит 196 000 руб. (280 000 руб. – 84 000 руб.).

Таким образом, налог на прибыль: 47 040 руб. (196 000 руб. $\times$ 24%).

Требования по учету расчетов по налогу на прибыль определены в ПБУ 18/02, которые сведены к отражению суммы налога на прибыль исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и выполнения определенных корректировок, основанных на различии в бухгалтерском и налоговом учете. Для целей раскрытия информации об учете прибыли и налога на прибыль в ПБУ 18/02 введены и используются ряд основных терминов и понятий.

Постоянные разницы — это доходы и расходы, исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Например, проценты по заемным средствам сверх норм. В налоговом учете данная сумма не признается расходом, а в бухгалтерском — учитывается в составе прочих расходов или включается в стоимость имущества.

Постоянная разница $\times$ 24% = Постоянное налоговое обязательство.

Постоянное налоговое обязательство — это сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль.

Временные разницы — это доходы и расходы, которые в бухгалтерском и налоговом учете признаются в разное время: в бухгалтерском — в одном месяце, в налоговом — в другом. Примером может служить амортизация или реализация имущества с убытком. Соответственно сумма амортизации может быть различной, а убыток в бухгалтерском учете учитывается сразу полностью. Но разница эта временная.

Временные разницы делятся:

- на вычитаемые;
- налогооблагаемые.

Налоговая прибыль в отчетном квартале будет больше бухгалтерской на величину вычитаемых временных разниц.

Налоговая прибыль в отчетном квартале будет меньше бухгалтерской на величину налогооблагаемых временных разниц. Некоторые примеры этих разниц приведены в табл. 4.35.

Вычитаемая временная разница $\times$ 24% = Отложенный налоговый актив.

Причины возникновения временных разниц

Виды временных разниц	Примеры	Причина возникновения
Вычитаемые	Безвозмездно полученные основные средства	В налоговом учете их стоимость признается доходом сразу, а в бухгалтерском — по мере начисления амортизации
	Убыток	В налоговом учете уменьшает прибыль постепенно, в бухгалтерском — сразу
Налогооблагаемые	Нематериальные активы, по которым невозможно определить срок амортизации	В налоговом учете из расчета 10 лет, а в бухгалтерском из расчета 20 лет
	Основные средства, являющиеся предметом лизинга	В налоговом учете дано право предприятиям применять коэффициент 3, в бухгалтерском нормы амортизации определяются исходя из срока полезного использования объекта
Вычитаемые и налогооблагаемые	Амортизационные отчисления	Возникают, если суммы амортизации в налоговом и бухгалтерском учете различны

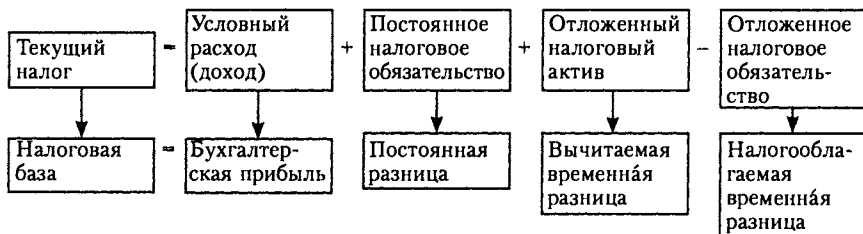
Подлежащий уплате налог на прибыль в текущем квартале больше бухгалтерского налога на величину отложенного налогового актива.

Налогооблагаемая временная разница $\times 24\%$ = Отложенное налоговое обязательство.

На эту разницу налог на прибыль в текущем квартале будет меньше бухгалтерского налога.

Все выявленные разницы в бухгалтерской и налоговой прибыли необходимо отразить в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках.

Текущий налог определяется по следующей формуле:



Пример. В I квартале организация проводила рекламную кампанию с розыгрышем призов. На приобретение призов было израсходовано 80 000 руб. (без НДС). Выручка составила в I квартале 3 000 000 руб. В налоговом учете в целях налогообложения максимальная величина расходов 30 000 руб. В бухгалтерском учете расходы принимаются полностью. Также сумма представительских расходов по данным бухгалтерского учета составила 18 000 руб., по данным налогового учета — 13 000 руб. Организация в том же периоде приняла к бухгалтерскому учету оборудование первоначальной стоимостью 100 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Для целей бухгалтерского учета амортизация начисляется линейным способом, а в налоговом учете — нелинейным. В бухгалтерском учете оборудование будет списываться в расходы в течение 5 лет по 5000 руб. в квартал, а в налоговом учете за данный квартал 9670 руб.

В январе организация получила безвозмездно основное средство и ввела его в эксплуатацию. Его рыночная стоимость — 90 000 руб. И в бухгалтерском, и в налоговом учете амортизация начисляется линейным методом. Срок его полезного использования — 5 лет.

В бухгалтерском учете стоимость основного средства будет учитываться как доход постепенно по мере начисления амортизации по 1500 руб. в месяц или 4500 руб. в квартал, а в налоговом сразу — 90 000 руб. Таким образом, амортизационные отчисления за февраль и март по данным бухгалтерского учета составят 3000 руб. ($1500 \text{ руб.} \times 2 \text{ мес.}$).

Указанные различия привели к образованию постоянных разниц:

50 000 руб. ($80\,000 \text{ руб.} - 30\,000 \text{ руб.}$);

5000 руб. ($18\,000 \text{ руб.} - 13\,000 \text{ руб.}$).

Постоянная разница равна 55 000 руб. ($50\,000 \text{ руб.} + 5000 \text{ руб.}$).

Постоянное налоговое обязательство с этой разницы составит 13 200 руб. ($55\,000 \text{ руб.} \times 24\%$).

Налогооблагаемая временная разница: 4670 руб. ($9670 \text{ руб.} - 5000 \text{ руб.}$).

Отложенное налоговое обязательство составит 1120,8 руб. ($4670 \text{ руб.} \times 24\%$).

Вычитаемая временная разница составит 87 000 руб. ($90\,000 \text{ руб.} - 3000 \text{ руб.}$).

Отложенный налоговый актив составит: 20 880 руб. ($87\,000 \text{ руб.} \times 24\%$).

Предположим, что прибыль до налогообложения по данным бухгалтерского учета в I квартале составила 500 000 руб. Она отразится в строке 140 отчета о прибылях и убытках. Следовательно, условный расход равен 120 000 руб. ($500\,000 \text{ руб.} \times 24\%$).

Текущий налог на прибыль, который будет отражаться в отчете о прибылях и убытках и в налоговой декларации по налогу на прибыль, составит 152 959,2 руб. ($120\,000 \text{ руб.} + 13\,200 \text{ руб.} - 1120,8 \text{ руб.} + 20\,880 \text{ руб.}$).

Для проверки рассчитаем налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет, используя способ корректировки бухгалтерских данных в целях налогообложения.

Налогооблагаемая прибыль: 637 330 руб. (500 000 руб. + 55 000 руб. + 87 000 руб. – 4670 руб.).

Налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет: 152 959,2 руб. (637 330 руб. × 24%).

4.6. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Для стран с высокой долей сырьевого сектора важно построение эффективной системы налогообложения природных ресурсов. Суть налогообложения ресурсов заключается в перераспределении ренты или сверхприбыли для эффективного использования природных ресурсов с помощью бюджетно-налогового механизма. Основными видами платежей являются бонусы, ренталис, роялти. Бонусы — это разовые платежи при наступлении определенных событий и могут быть приурочены к различным этапам реализации проекта разработки месторождения. Ренталис — это вид платежа, не зависящий от наличия добычи или прибыльности производства, дающий государству возможность получать систематический доход с момента заключения соглашения. Размер его может быть установлен как за всю территорию разработки месторождения, так и за единицу площади. Роялти — выплачиваемая государству-собственнику фиксированная доля стоимости произведенной продукции из природных ресурсов за право разработки запасов. В мире существует практика изменения роялти в зависимости от специфических условий. В США ставка дифференцирована только по одному параметру — по месту добычи (на суше — 16%, на шельфе — 12%), в Нигерии — по глубине добычи в море.

Налог на добычу полезных ископаемых был введен в действие в Российской Федерации с принятием главы 26 Налогового кодекса Российской Федерации с 1 января 2002 г. Одновременно были отменены действовавшие ранее отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и некоторые платежи за пользование недрами.

Налог является обязательным, взимаемым с пользователей недр при добыче (извлечении) полезных ископаемых из недр.

Плательщиком налога являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации. Предоставление недр в пользование оформляется специальным разрешением в виде лицензии. Пользователи недр должны встать на учет в качестве налогоплательщиков по месту нахождения участка недр, предоставленного им в пользование, в течение 30 дней с момента государственной реги-

страции лицензии на пользование участком недр. Исключение предусмотрено для налогоплательщиков, которые осуществляют добычу полезных ископаемых:

- на континентальном шельфе Российской Федерации;
- в исключительной экономической зоне Российской Федерации;
- за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (либо арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Они подлежат постановке на учет по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

Особенности постановки на учет определяются Министерством финансов Российской Федерации.

Объектом налогообложения являются:

- полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию;

- полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации, (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Для правильного установления объекта обложения налогом в ст. 337 НК РФ содержится общее определение добытого полезного ископаемого и классификация добытых полезных ископаемых по видам. Добытое полезное ископаемое — это продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в добытом (извлеченном) из недр (отходов) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси). То есть это первая продукция, качество которой соответствует государственному стандарту Российской Федерации.

Не признается полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

К числу основных видов добываемых полезных ископаемых относят:

- антрацит, уголь каменный и бурый, горючие сланцы;
- торф;
- углеводородное сырье;
- товарные руды;
- природные алмазы и другие драгоценные камни;
- подземные воды, содержащие полезные ископаемые и природные лечебные воды;
- соль природная;
- другие.

Полезные ископаемые, которые не составляют объект обложения:

■ общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;

■ добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;

■ полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;

■ полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке;

■ дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно отдельно по каждому виду полезных ископаемых в отношении всех добытых полезных ископаемых, включая попутные компоненты. Налоговая база на добычу полезных ископаемых определяется как стоимость добытых полезных ископаемых.

$$\text{Налоговая база} \quad \sim \quad \text{Количество добытого полезного ископаемого} \quad \times \quad \text{Стоимость единицы добытого полезного ископаемого.}$$

Количество добытого полезного ископаемого определяется двумя основными методами: прямым и косвенным (рис. 4.39). Право выбора метода утверждается учетной политикой и этот метод оста-

ется неизменным в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого (а не года, как принято). Изменение метода возможно в случае внесения изменений в технический проект разработки полезных ископаемых. Единицей налоговой базы является масса или объем.



Рис. 4.39. Определение количества добытого полезного ископаемого

Для определения стоимости полезного ископаемого может быть применен один из трех способов:

- 1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;
- 2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- 3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

По первому способу стоимость единицы полезного ископаемого оценивается исходя из выручки, определяемой с учетом сложившихся цен реализации без учета субвенций на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью. При этом выручка от реализации определяется:

Выручка от реали- зации	-	Цена реализа- ции, опреде- ляемая в соот- ветствии со ст. 40 НК РФ	-	НДС Акцизы	-	Суммы субвенций из бюджета	-	Сумма расходов по доставке в зависимо- сти от усло- вий поставки.

Для определения налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых при помощи первого или второго способа во внимание

принимаются цены реализации добытого полезного ископаемого соответствующего вида, сложившиеся в пределах налогового периода (а при их отсутствии — в предыдущем налоговом периоде). При этом стоимость единицы полезного ископаемого определяется следующим образом:

$$\text{Стоимость единицы полезного ископаемого} = \frac{\text{Выручка от реализации добытого полезного ископаемого исходя из цен, определяемых с учетом ст. 40 НК}}{\text{Количество реализованного добытого полезного ископаемого}}.$$

Выручка от реализации добытого полезного ископаемого (при втором способе)	—	Общая сумма, полученная от реализации добытого полезного ископаемого	—	Расходы по доставке (в случае, когда реализация осуществляется с обязанностью по доставке).

К расходам, уменьшающим выручку от реализации добытого полезного ископаемого, относят:

- расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешне-торговых сделках;

- расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и тому подобных условий) до получателя;

- расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Приведенный перечень является закрытым. В то же время Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает перечень расходов по доставке добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции до получателя:

- расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом;

- расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку;

- расходы на оплату услуг портов и транспортно-экспедиционных услуг.

Однако расходы на доставку добытого полезного ископаемого уменьшают выручку от реализации только в том случае, если они включены в цену реализации.

Пример. В марте ООО «Искра» добыла 800 тонн полезного ископаемого, из которого реализовало 400 т. Выручка от реализации добытого полезного ископаемого без НДС, акцизов и расходов по доставке составила 80 000 руб.

1. Стоимость единицы полезного ископаемого составляет 200 руб. (80 000 руб. : 400 т).

2. Стоимость добытого полезного ископаемого (т.е. налоговая база) равна 160 000 руб. (200 руб. × 800 т)

При невозможности произвести оценку стоимости добытых полезных ископаемых первым и вторым указанными способами используется третий. Он применяется, когда у налогоплательщика отсутствует факт реализации добытого полезного ископаемого. Налоговая база определяется исходя из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого, которая равна совокупности расходов на добычу полезных ископаемых соответствующего вида в течение налогового периода. Определяется налогоплательщиком самостоятельно на основе данных налогового учета и использования методов получения (кассовый метод) и метода начисления (накопительный метод) для целей исчисления налога на прибыль.

При этом налоговую базу формируют следующие группы расходов:

- материальные (за исключением расходов, понесенных в процессе хранения, транспортировки, упаковки и иной подготовки);

- расходы на оплату труда работников, занятых в производстве по добыче полезных ископаемых;

- суммы начисленной амортизации, за исключением сумм начисленной амортизации по амортизируемому имуществу, не связанному с добычей полезных ископаемых;

- расходы на ремонт основных средств, за исключением расходов на ремонт основных средств, не связанных с добычей полезных ископаемых;

- расходы на освоение природных ресурсов;

- прочие расходы, за исключением прочих расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых.

Пример. Организация ведет добычу разных полезных ископаемых на одном участке. Ни в текущем, ни в предыдущем налоговом периоде реализация продукции не производилась. Общая сумма расходов 120 000 руб. Одного полезного ископаемого было добыто 200 т, другого 20 т. В этом случае общая сумма расходов распределяется между полезными ископаемыми пропорционально доле каждого из них в общем объеме добычи:

- по I участку — $9\% (20 \text{ т.} : 220 \text{ т.}) \times 100$;

- по II участку — $91\% (200 \text{ т.} : 220 \text{ т.}) \times 100$.

Таким образом, налоговая база по этим полезным ископаемым составит:

- по I участку – 10 800 руб. (120 000 руб. × 9%);
- по II участку – 109 200 руб. (120 000 руб. × 91%).

Оценка стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, производится исходя из сложившихся у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде (а при их отсутствии — в ближайшем из предыдущих налоговых периодов) цен реализации химически чистого металла без учета НДС, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя.

При этом стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

Ставки налога дифференцированы по видам полезных ископаемых. При добыче некоторых полезных ископаемых применяется нулевая ставка. В частности для:

- полезных ископаемых в части нормативных потерь;
- попутного газа;
- подземных вод, содержащих полезные ископаемые (промышленных вод), извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;
- полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов;
- минеральных вод, используемых исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации;
- подземных вод, используемых в сельскохозяйственных целях.

В отношении других видов полезных ископаемых налогообложение осуществляется по ставкам, представленным в табл. 4.36.

Таблица 4.36

Налоговые ставки некоторых видов полезных ископаемых

Виды добытых полезных ископаемых	Ставка, %
Калийные соли	3,8
Торф, каменный и бурый угли	4,0
Сырье радиоактивных металлов, соль природная, подземные промышленные и термальные воды	5,5

Виды добытых полезных ископаемых	Ставка, %
Горнорудное неметаллическое сырье, концентраты и другие продукты, содержащие золото, иные полезные ископаемые, не включенные в другие группировки	6,0
Драгоценные металлы (кроме золота)	6,5
Минеральные воды	7,5
Редкие металлы, природные алмазы и другие драгоценные и полудрагоценные камни	8,0
Углеводородное сырье	16,5
Газовый конденсат из всех месторождений углеводородного сырья	17,5
Газ горючий природный из всех видов месторождений (за 1000 куб. м, руб.)	147

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

С 1 января 2005 г. по 31 декабря 2006 г. налоговая ставка по нефти применяется в размере 419 руб. за тонну с учетом корректировки ее на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$), а именно: $K_{ц} \times 419$ руб.

Сам коэффициент рассчитывается по формуле:

$$K_{ц} = \frac{(\Pi - 9) \times P_p}{9 \times 29},$$

- где Π — средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» (в дол. США за баррель);
- 9 — минимальная цена за баррель нефти в долларах, используемая в формуле для расчета ставки платы (постоянная величина);
- P_p — среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Банком России;
- 29 — курс доллара США к российскому рублю (постоянная величина).

Пример. В I квартале добыто 300 т нефти. Средний за налоговый период уровень цен сорта нефти «Юралс» за баррель составил 35 долл. США.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком России, — 28 руб./долл.

Таким образом, коэффициент составит: $2,789 [(35 \text{ долл.} - 9) : 261 \times \times 28 \text{ руб.}]$.

Следовательно, ставка составит: 1168,59 руб. за 1 т нефти ($419 \text{ руб.} \times \times 2,789$).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, равна: 350 577 руб.
($1168,59 \text{ руб./т} \times 300 \text{ т}$)

Порядок исчисления и уплаты налога. Налоговым периодом является календарный месяц.

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по видам добытого полезного ископаемого и представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисляемых по каждому добытому полезному ископаемому.

Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

Пример. В налоговом периоде организация осуществляла добычу нефти на двух лицензионных участках, расположенных в разных субъектах Российской Федерации. Всего добыто 20 000 т нефти, в том числе 12 000 т на первом участке и 8000 т на втором. Налоговая ставка в отношении нефти составила 820 руб. за тонну. Сумма налога, исчисленная в отношении добытой нефти, составит: 16 400 000 руб. ($20\,000 \text{ т} \times 820 \text{ руб./т}$).

Следовательно, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения первого и второго участка недр, составит:

- по I участку — 9 840 000 руб. [$(12\,000 : 20\,000) \times 16\,400\,000 \text{ руб.}$];
- по II участку — 6 560 000 руб. [$(8000 : 20\,000) \times 16\,400\,000 \text{ руб.}$].

Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории Российской Федерации, подлежит уплате по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Налог уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация представляется с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезного ископаемого.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика. Она представляется не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (например, 31 марта, 30 апреля и т.д.).

Пример. ООО «Маг» в феврале добыло 300 т торфа. В этом же периоде было реализовано: 100 т по цене 800 руб./т, 150 т. по цене 900 руб. (цены без учета НДС и акцизов). В цену реализации включена стоимость доставки, которая составила 35 000 руб.

1. Определим стоимость реализованного полезного ископаемого: 215 000 руб. ($100 \text{ т} \times 800 \text{ руб.} + 150 \text{ т} \times 900 \text{ руб.}$).

Из этой суммы исключим сумму расходов на доставку и получим выручку от реализации добытого торфа: 180 000 руб. ($215 000 \text{ руб.} - 35 000 \text{ руб.}$).

Общее количество реализованного полезного ископаемого составит 250 т ($100 \text{ т} + 150 \text{ т}$).

2. Рассчитаем стоимость единицы добытого полезного ископаемого за февраль: 720 руб. ($180 000 \text{ руб.} : 250 \text{ т}$).

3. Стоимость полезного ископаемого, добытого в феврале: 216 000 руб. ($720 \text{ руб.} \times 300 \text{ т}$).

4. Определим сумму налога, подлежащую уплате в бюджет. Ставка налога для торфа 4%: 8 640 руб. ($216 000 \text{ руб.} \times 4\%$).

4.7. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов введены с 1 января 2004 г. главой 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Они заменили плату за пользование объектами животного мира и аукционную систему продажи квот на вылов водных биоресурсов с целью промышленного рыболовства. Данные сборы относятся к федеральным налогам и сборам и обязательны для уплаты на всей территории Российской Федерации.

Плательщики сбора в зависимости от их вида представлены на рис. 4.40.

Определение объекта налогообложения сборами связано с изъятием объектов животного мира и водных биологических ресурсов из среды их обитания, которые подлежат соответствующему лицензированию.

Статьей 333² НК РФ определен закрытый перечень объектов животного мира, за охоту на которых уплачивается сбор. В перечень включены копытные и пушные животные, хищники, птицы. Другие дикие животные, не поименованные в перечне, сбором не облагаются.

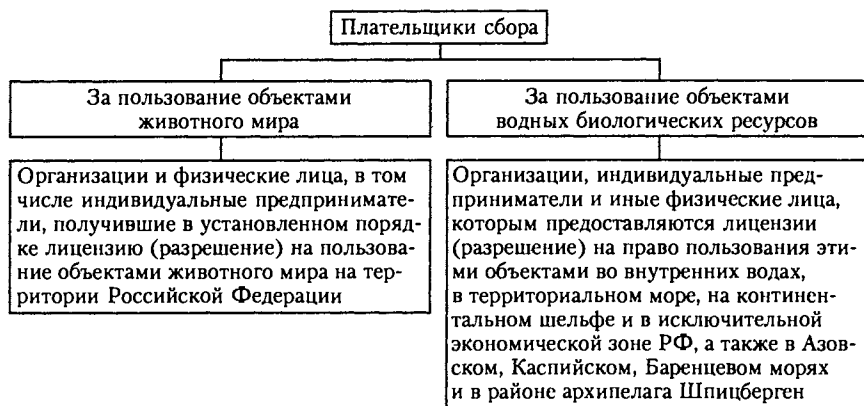


Рис. 4.40. Плательщики сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов

Объекты водных биоресурсов в целях взимания сбора подразделяются на две группы:

- 1) морские млекопитающие;
- 2) другие объекты водных биоресурсов.

Исчерпывающий перечень млекопитающих, которые облагаются сбором, приведен в Налоговом кодексе Российской Федерации. Это касатка, морской котик, нерпа и др.

Не признаются объектами обложения объекты животного мира и водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока, и лицами, постоянно проживающими в этих местах, для которых охота и рыболовство являются основой существования. Это право распространяется только на количество или объем ресурсов, определяемых лимитом или квотами на вылов (добычу) каждого вида ресурсов, которые устанавливаются органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Установлены три таблицы ставок сбора для каждой группы объекта обложения.

Каждому виду объектов животного мира соответствует величина ставки сбора, определенная в абсолютных единицах — в рублях за единицу облагаемой базы. Ставки сбора не зависят от места обитания конкретного вида животных и применяются на всей территории Российской Федерации (табл. 4.37).

Отдельные ставки сбора за пользование объектами животного мира
(руб.)

Наименование объекта животного мира	Ставка за одно животное
Овцебык	15 000
Медведь (за исключением камчатских популяций и белогрудого медведя)	3 000
Олень, лось	1 500
Соболь, выдра	120
Европейская норка	30
Барсук, куница, сурок, бобр	60
Фазан, тетерев	20

Предусмотрено наличие двух льготных ставок:

- 0%;
- 50% от общеустановленной ставки сбора.

Нулевая ставка применяется в тех случаях, когда изъятие объектов животного мира осуществляется в целях:

- охраны здоровья населения;
- устранения угрозы для жизни человека;
- предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных;

■ регулирования видового состава объектов животного мира;

■ воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

■ изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Ставка 50% от общеустановленной ставки сбора применяется при изъятии из среды обитания молодняка, т.е. особей диких копытных животных в возрасте до одного года. К ним относятся, например, лоси, олени, косули и др. Отметка о возрасте животного должна быть представлена в лицензии.

Ставки сбора за пользование объектами водных биоресурсов установлены в абсолютной величине за единицу облагаемой базы. Причем единица облагаемой базы зависит от вида биоресурсов. Например, при вылове морских млекопитающих облагаемой базой признается одно животное. То есть единицей облагаемой базы является количество биоресурсов данного вида, выраженное в штуках (табл. 4.38).

Таблица 4.38

**Отдельные ставки сбора за пользование объектами
водных биологических ресурсов — морским млекопитающим**

(руб.)

Наименование объекта водных биоресурсов	Ставка сбора за одно млекопитающее
Касатка и другие китообразные (кроме белухи)	30 000
Белуха	3 000
Тихоокеанский морж	1 500
Морской котик	800
Серый тюлень	600
Гренландский тюлень, морской заяц	350
Крылатка, ларга	200
Кольчатая нерпа, каспийский тюлень, тюлень обыкновенный и байкальский	150

При пользовании иными объектами водных биоресурсов облагаемая база — это количество ресурсов, выраженное в тоннах.

Ставки сбора при вылове рыбы, ракообразных и других животных и растений (за исключением морских млекопитающих) дифференцированы в зависимости от ареала их обитания. Всего выделяются пять рыбохозяйственных бассейнов: Дальневосточный, Северный, Балтийский, Азово-Черноморский, Каспийский и в целом группа внутренних водных объектов Российской Федерации (реки, озера, водохранилища). По каждому бассейну ставки установлены конкретно только по тем видам биоресурсов, которые имеют для данного бассейна промышленное значение, остальные виды отнесены к прочим. Наиболее высокие ставки установлены за пользование объектами водных биоресурсов в двух бассейнах: Дальневосточном и Северном (табл. 4.39).

Таблица 4.39

Отдельные ставки сбора по некоторым видам водных объектов

(в руб. за 1 т)

Бассейн	Вид объекта				
	треска	осетровые	камбала	палтус	судак
Дальневосточный	3000	5500	200	3500	—
Северный	5000	—	300	7000	—

Бассейн	Вид объекта				
	треска	осетровые	камбала	палтус	судак
Балтийский	3000	—	50	—	—
Каспийский	—	5500	—	—	1000
Азово-Черноморский	—	5500	камбала- калкан 2000	—	1000

Также предусмотрены льготные ставки и для сборов за пользование водных биоресурсов.

Первым видом льготы является регламентированная ст. 333³ НК РФ возможность исчисления сбора по ставке 0 руб. Право на применение нулевой ставки имеют лица, которым водные биоресурсы предоставлены в пользование в научных целях, в целях предотвращения экономического ущерба и нанесения вреда населению.

Второй вид льгот — исчисление сбора по ставке 15% от полной ставки по конкретному виду водных биоресурсов по соответствующему бассейну.

Возможность применения этой льготы предоставлена российским градо- и поселкообразующим рыбохозяйственным организациям, которые включены в утверждаемый Правительством Российской Федерации перечень.

Пониженная ставка применяется в отношении объема промышленных квот, не превышающих объема бесплатных квот, выделенного организации в 2001 г.

Градо- и поселкообразующими организациями для целей использования пониженной ставки сборов являются организации, при соблюдении следующих критериев:

- численность работающих с учетом совместно проживающих с ними членов семей должна составлять не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта;

- рыбохозяйственные организации должны функционировать по состоянию на 1 января 2002 г. не менее пяти лет;

- рыбохозяйственные организации должны эксплуатировать рыбопромысловые суда, принадлежащие им на праве собственности;

- рыбохозяйственные организации должны быть зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- объем реализованной организациями рыбной продукции и (или) выловленных объектов водных биологических ресурсов должен состав-

лять в стоимостном выражении более 70% общего объема реализуемой ими продукции.

При этом указанные критерии должны соблюдаться организацией одновременно, и несоблюдение одного из них может лишить рыбохозяйственные организации статуса градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций.

Порядок исчисления и уплаты сбора. Сбор за пользование объектами животного мира носит разовый характер и уплачивается налогоплательщиком при получении лицензии (разрешения).

Уплата сбора производится по месту учета организации или индивидуального предпринимателя и по местонахождению органа, выдавшего лицензию (разрешение) физическим лицам.

Сумма сбора за пользование объектами животного мира	=	Количество объектов (шт.)	×	Ставка сбора (в руб.).

Сбор за пользование объектами водных биоресурсов рассчитывается следующим образом:

Сумма сбора за пользование водными биоресурсами	=	Количество объектов конкретного вида (либо в тоннах, либо в штуках)	×	Ставка сбора (руб.).

Исчисленная сумма сбора уплачивается поэтапно (рис. 4.41).

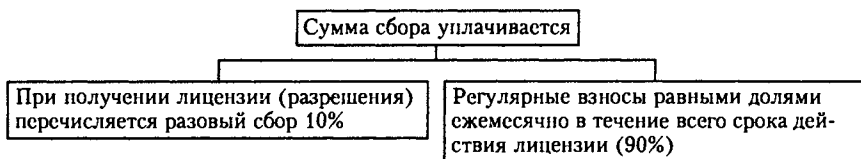


Рис. 4.41. Уплата суммы сбора

Сбор в виде регулярных взносов уплачивается отдельно по каждому виду объектов биоресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа в течение разрешенного срока промысла данного объекта биоресурсов.

Сумма сбора является фиксированной. Она не зависит от фактического использования плателем права на вылов биоресурсов.

Место уплаты сбора зависит от категории плательщиков. Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями,

уплачивают сбор по месту нахождения лицензируемого органа. Организации и индивидуальные предприниматели уплачивают сбор по месту учета.

Для контроля за полнотой и своевременностью уплаты сборов органы, выдающие лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира и на пользование объектами водных биологических ресурсов, обязаны не позднее 5-го числа каждого месяца представлять в налоговые органы по месту своего учета сведения о выданных лицензиях (разрешениях), сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии (разрешению), а также сведения о сроках уплаты сбора.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие пользование объектами животного мира по лицензии (разрешению), обязаны представлять в налоговые органы сведения о полученной лицензии, о суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченного сбора. Срок представления сведений — не позднее 10 дней с момента получения лицензии (разрешения). По истечении срока действия лицензии (разрешения) организации и индивидуальные предприниматели вправе обратиться в налоговый орган по месту своего учета за вычетом или возвратом сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира, выданным уполномоченным органом. Зачет или возврат сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира осуществляется при условии представления документов, перечень которых утверждается федеральным налоговым органом.

Для пользователей водных биологических ресурсов механизм зачета и возврата сумм уплаченного сбора не предусмотрен.

Получив лицензию (разрешение) на вылов определенного количества водных биоресурсов, плательщики сбора — организации и индивидуальные предприниматели не позднее 10 дней должны направить в налоговый орган сведения о полученной лицензии (разрешении), суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов в виде разового и регулярных.

Пример. Компания получила разрешение на ведение рыбного промысла на 3 месяца на два вида биоресурсов в Каспийском бассейне: воблю (500 т) и судака (300 т).

Ставка сбора по вобле — 200 руб. за тонну, по судаку — 1000 руб. за тонну.

Таким образом, сумма сбора за право вылова воблы составит:

100 000 руб. (500 т × 200 руб.),

по судаку: 300 000 руб. (300 т × 1000 руб.).

Общая сумма сбора: 400 000 руб. (300 000 руб. + 100 000 руб.).

В этом случае организация производит уплату разового сбора. При получении разрешения в размере 10% исчисленной суммы сбора — 40 000 руб. (400 000 руб. × 10%), в том числе по воле — 10 000 руб.; по суду — 30 000 руб.

Оставшаяся сумма сбора будет уплачиваться равными долями в течение всего срока действия разрешения ежемесячно не позднее 20-го числа. Таким образом, ежемесячно будут уплачиваться следующие суммы сбора:

— по воле: 30 000 руб. [(100 000 руб. – 10 000 руб.) : 3];

— по суду: 90 000 руб. [(300 000 руб. – 30 000 руб.) : 3].

4.8. ВОДНЫЙ НАЛОГ

С 1 января 2005 г. введен в действие водный налог, который регулируется главой 25² Налогового кодекса Российской Федерации и является федеральным налогом.

Плательщиками налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование по законодательству Российской Федерации.

Водным налогом облагаются следующие виды водопользования:

■ забор воды из водных объектов;

■ использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошельях;

■ использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;

■ использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошельях.

В законе установлен закрытый перечень видов водопользования, которые не признаются объектом налогообложения. Некоторые из них:

■ забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;

■ забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;

■ забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;

■ забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река — море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

■ особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

■ использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;

■ использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения.

Налоговый кодекс Российской Федерации не предоставляет органам власти субъектов Российской Федерации права устанавливать дополнительные налоговые льготы.

Четыре типа объектов налогообложения определяют и четыре типа налоговой базы: объем воды, площадь акватории, количество произведенной электроэнергии и производная величина от количества сплавляемой древесины и расстояния сплава.

По каждому виду водопользования налоговая база определяется отдельно в отношении каждого водного объекта. Иными словами, при заборе воды, например, из нескольких рек налоговая база рассчитывается отдельно по каждой реке даже при условии, что эти реки могут относиться к бассейну одной и той же реки или озера. По таким водным объектам применяются налоговые ставки, установленные для бассейна соответствующей реки или озера. Согласно ст. 333¹⁰ НК РФ налоговая база определяется как:

■ при заборе воды — объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период. Объем воды определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. При отсутствии водоизмерительных приборов — исходя из времени работы и производительности технических средств. Если забор воды невозможно определить и таким способом, следует воспользоваться нормами водопотребления.

Предусмотрен порядок расчета налоговой базы для исчисления налога при использовании акватории водных объектов. Площадь предоставленного водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия таких данных — по материалам соответствующей технической и проектной документации.

Налоговым периодом признается квартал.

Размеры ставок водного налога установлены в рублях за единицу налоговой базы в зависимости от вида водопользования и различаются по экономическим районам, бассейнам рек, озерам и морям: 1000 куб. м воды; 1 кв. км водного пространства; 1000 кВт·ч электроэнергии; 1000 куб. м леса за 100 км сплава (табл. 4.40—4.45).

Таблица 4.40

**Отдельные налоговые ставки за забор воды из поверхностных
и подземных водных объектов в пределах
установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования**

Экономический район	Бассейны реки, озера	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. куб. м забранной воды	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных объектов
Северный	Волга	300	384
	Нева	264	348
Северо-Западный	Волга	294	390
	Нева	258	342
Центральный	Волга	288	360
	Нева	252	306
	Днепр	276	342
Центрально-Черноземный	Волга	282	354
	Днепр	258	318
	Дон	336	402

Таблица 4.41

**Отдельные налоговые ставки за забор воды из территориального моря РФ
и внутренних морских вод в пределах установленных квартальных
(годовых) лимитов водопользования**

Море	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. куб. м морской воды
Балтийское	8,28
Белое	8,40
Баренцево	6,36
Азовское	14,88
Черное	14,88
Каспийское	11,52
Карское	4,80
Лаптевых	4,68
Восточно-Сибирское	4,44
Чукотское	4,32
Берингово	5,28
Тихий океан (в пределах территориального моря Российской Федерации)	5,64
Охотское	7,68
Японское	8,04

Таблица 4.42

**Отдельные налоговые ставки при использовании акватории
поверхностных водных объектов, за исключением лесосплава
в плотках и кошелях**

Экономический район	Налоговая ставка (тыс. руб. в год) за 1 кв. км используемой акватории
Северный	32,16
Северо-Западный	33,96
Центральный	30,84
Волго-Вятский	29,04
Центрально-Черноземный	30,12
Поволжский	30,48
Северо-Кавказский	34,44
Уральский	32,04
Западно-Сибирский	30,24
Восточно-Сибирский	28,20
Дальневосточный	31,32
Калининградская область	30,84

Таблица 4.43

**Отдельные налоговые ставки при использовании акватории
территориального моря РФ и внутренних морских вод**

Море	Налоговая ставка (тыс. руб. в год) за 1 кв. км используемой акватории
Балтийское	33,84
Белое	27,72
Баренцево	30,72
Азовское	44,88
Черное	49,80
Каспийское	42,24
Карское	15,72
Лаптевых	15,12
Восточно-Сибирское	15,00
Чукотское	14,04
Берингово	26,16
Тихий океан (в пределах территориаль- ного моря Российской Федерации)	29/28

Море	Налоговая ставка (тыс. руб. в год) за 1 кв. км используемой акватории
Охотское	35,28
Японское	38,52

Таблица 4.44

**Отдельные налоговые ставки при использовании водных объектов
без забора воды для целей гидроэнергетики**

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. кВт ч электроэнергии
Нева	8,76
Неман	8,76
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	9,00
Прочие реки бассейна Балтийского моря	8,88
Северная Двина	8,76
Прочие реки бассейна Белого моря	9,00
Реки бассейна Баренцева моря	8,76
Амур	9,24
Волга	9,84
Дон	9,72
Енисей	13,70
Кубань	8,88
Лена	13,50
Обь	12,30
Сулак	7,20
Терек	8,40
Урал	8,52
Бассейн озера Байкал и река Ангара	13,20
Реки бассейна Восточно-Сибирского моря	8,52
Реки бассейнов Чукотского и Берингова морей	10,44
Прочие реки и озера	4

**Отдельные налоговые ставки при использовании водных объектов
для целей лесосплава в плотках и кошелках**

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотках и кошелках древесины на каждые 100 км сплава
Нева	1 656,0
Реки бассейнов Ладужского и Онежского озер и озера Ильмень	1 705,2
Прочие реки бассейна Балтийского моря	1 522,8
Северная Двина	1 650,0
Прочие реки бассейна Белого моря	1 454,4
Печора	1 554,0
Амур	1 476,0
Волга	1 636,8
Енисей	1 585,2
Лена	1 646,4
Обь	1 576,8
Прочие реки и озера, по которым осуществляется лесосплав в плотках и кошелках	1 183,2

При исчислении водного налога за пользование акваторией водного объекта следует иметь в виду, что ставка налога установлена на год. Поэтому налог за отдельно взятый налоговый период — квартал исчисляется как $\frac{1}{4}$ суммы налога, исчисленной по годовой налоговой ставке.

Законодательство Российской Федерации предусматривает несколько льготных ставок водного налога:

- при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения — 70 руб. за 1000 куб. м воды для всех налогоплательщиков на территории страны;

- на 2005 г. распространялась льгота для налогоплательщиков, осуществляющих эксплуатацию объектов теплоэнергетики и атомной энергетики с использованием прямоточной схемы водоснабжения. Данная категория исчисляла налог по соответствующим ставкам с коэффициентом 0,85 при заборе воды для технологических нужд в пределах установленных лимитов.

Помимо льготных ставок существует положение, которое предусматривает увеличение ставок в 5 раз. Это применяется в отношении забора воды сверхустановленных лимитов.

По окончании налогового периода налогоплательщик должен самостоятельно исчислить водный налог, т.е. определить налоговую базу и умножить ее на ставку налога, соответствующую виду водопользования, экономическому району и водному бассейну. Налог уплачивается по месту нахождения объекта налогообложения (по месту осуществления водопользования) в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию по водному налогу в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Иностранные организации и физические лица помимо представления налоговой декларации по водному налогу в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения также представляют копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование в срок, установленный для уплаты налога.

Примеры. Организация имеет на балансе гидроэлектростанцию на р. Волге. За квартал ГЭС выработала 5 млн кВт·ч электроэнергии.

Ставка налога при пользовании водными объектами для выработки электроэнергии составляет 9,84 руб. за 1 тыс. кВт·ч электроэнергии. Таким образом, сумма налога составит 49 200 руб. ($5\,000\,000 \text{ руб.} : 1\,000 \times 9,84 \text{ руб.}$).

Организации в Воронежской области установлен ежемесячный лимит пользования поверхностными водными объектами (прочие реки и озера): по забору воды для технологических нужд — 20 000 куб. м. Фактический забор воды за I квартал составил 70 000 куб. м.

Ставка налога составляет 258 руб. за 1000 куб. м забора воды для технологических нужд. Расчет водного налога производится следующим образом. Поскольку налог исчисляется за квартал, необходимо определить величину квартального лимита: 60 000 куб. м (20×3).

Налог в пределах лимита 15 480 руб. ($60 \times 258 \text{ руб.}$).

За сверхлимитный забор воды ставка увеличивается в 5 раз, поэтому налог за сверхлимит равен 12 900 руб. [$(70\,000 \text{ куб. м} - 60\,000 \text{ куб. м}) \times 258 \text{ руб.} \times 5$].

Общая сумма налога 28 380 руб. ($15\,480 \text{ руб.} + 12\,900 \text{ руб.}$).

4.9. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Государственная пошлина представляет собой сбор, взимаемый с лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены законодательными актами Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми акта-

ми органов местного самоуправления, за совершение в отношении этих лиц юридически значимых действий, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. Выдача документов (их копий, дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

С 1 января 2005 г. госпошлина регулируется главой 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации государственная пошлина является федеральным сбором.

Плательщиками государственной пошлины являются организации и физические лица, обращающиеся за совершением юридически значимых действий и выступающие ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями.

Существует девять категорий размеров государственной пошлины в зависимости от того, где происходит рассмотрение дел и действий.

1. Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции и мировыми судьями:

- при подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, при цене иска:

- до 10 000 руб. — 4% цены иска, но не менее 200 руб.,

- от 10 001 руб. до 50 000 руб. — 400 руб. + 3% суммы, превышающей 10 000 руб.,

- от 50 001 руб. до 100 000 руб. — 1600 руб. + 2% суммы, превышающей 50 000 руб.,

- от 100 0001 руб. до 500 000 руб. — 2600 руб. + 1% суммы, превышающей 100 000 руб.,

- свыше 500 000 руб. — 6600 руб. + 0,5% суммы, превышающей 500 000 руб., но не более 20 000 руб.;

- при подаче заявления о вынесении судебного приказа — 50% размера государственной пошлины, взимаемой при подаче искового заявления имущественного характера;

- при подаче искового заявления имущественного характера, не подлежащего оценке, а также искового заявления неимущественного характера:

- для физических лиц — 100 руб.,

- для организаций — 2000 руб.;

- при подаче надзорной жалобы — 50% размера государственной пошлины, взимаемой при подаче искового заявления неимущественного характера;

- при подаче искового заявления о расторжении брака — 200 руб.;

- другие.

Особенности уплаты государственной пошлины:

■ при подаче исковых заявлений, содержащих требования как имущественного, так и неимущественного характера, одновременно уплачиваются государственная пошлина, установленная для исковых заявлений имущественного характера, и государственная пошлина, установленная для исковых заявлений неимущественного характера;

■ при подаче исковых заявлений об истребовании наследниками принадлежащей им доли имущества государственная пошлина уплачивается в том порядке, который установлен при подаче исковых заявлений имущественного характера, не подлежащих оценке, если спор о признании права собственности на это имущество судом ранее был разрешен;

■ при подаче исковых заявлений о расторжении брака с одновременным разделом совместно нажитого имущества супругов государственная пошлина уплачивается в размерах, установленных как для исковых заявлений о расторжении брака, так и для исковых заявлений имущественного характера;

■ при отказе в принятии к рассмотрению искового заявления или заявления о вынесении судебного приказа уплаченная государственная пошлина при предъявлении иска или заявления о вынесении судебного приказа засчитывается в счет подлежащей уплате государственной пошлины;

■ другие.

Льготы при обращении в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям. От уплаты госпошлины освобождаются:

■ истцы:

- по искам о взыскании заработной платы,
- по искам о взыскании алиментов,
- по искам о возмещении имущественного и (или) морального вреда, причиненного преступлением,
- по искам неимущественного характера, связанным с защитой прав и законных интересов инвалидов;

■ организации и физические лица — при подаче в суд заявлений об отсрочке (рассрочке) исполнения решений; жалоб на действия судебного пристава-исполнителя;

■ уполномоченный федеральный орган исполнительной власти по контролю (надзору) в области защиты прав потребителей и др.

Существует также освобождение от уплаты государственной пошлины при подаче в суды общей юрисдикции, а также мировым судьям заявлений имущественного характера и (или) исковых заявлений, содержащих одновременно требования имущественного и неимущественного характера. При этом полное освобождение предусмотрено

только для тех случаев, если цена иска не превышает 1 000 000 руб. Если иск больше, то исчисленную сумму государственной пошлины уменьшают на сумму государственной пошлины, подлежащей уплате при цене иска 1 000 000 млн руб., т.е. на 9100 руб. Но в любом случае сумма государственной пошлины не должна превышать 20 000 руб. К лицам, освобождаемых от государственной пошлины в данном контексте, относят:

- общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков;

- истцы — инвалиды I и II группы;

- ветераны Великой Отечественной войны, ветераны боевых действий, ветераны военной службы, обращающиеся за защитой своих прав, установленных законодательством о ветеранах;

- истцы — по искам, связанным с нарушением прав потребителей;

- истцы-пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации, — по искам имущественного характера к Пенсионному фонду Российской Федерации, негосударственным пенсионным фондам либо к федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим пенсионное обеспечение лиц, проходивших военную службу.

2. Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах:

- при подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, при цене иска:

- до 50 000 руб. — 4% цены иска, но не менее 500 руб.,

- от 50 001 руб. до 100 000 руб. — 2000 руб. + 3% суммы, превышающей 50 000 руб.,

- от 100 001 руб. до 500 000 руб. — 3500 руб. + 2% суммы, превышающей 100 000 руб.,

- от 500 001 руб. до 1 000 000 руб. — 11 500 руб. + 1% суммы, превышающей 500 000 руб.,

- свыше 1 000 000 руб. — 16 500 руб. + 0,5% суммы, превышающей 1 000 000 руб., но не более 100 000 руб.;

- при подаче заявления о признании должника несостоятельным (банкротом) — 2000 руб.;

- при подаче заявления о выдаче исполнительных листов на принудительное исполнение решение третейского суда — 1000 руб.;

- при подаче заявления об обеспечении иска — 1000 руб.

По делам, рассматриваемым в арбитражных судах, государственная пошлина уплачивается с учетом следующих особенностей:

- при подаче исковых заявлений, содержащих одновременно требования как имущественного, так и неимущественного характера, одно-

временно уплачиваются государственная пошлина, установленная для исковых заявлений имущественного характера, и государственная пошлина, установленная для исковых заявлений неимущественного характера;

- цена иска определяется истцом, а в случае неправильного указания цены иска — арбитражным судом. В цену иска включаются указанные в исковом заявлении суммы неустойки (штрафов, пений) и проценты;

- в случае если истец освобожден от уплаты государственной пошлины, то она уплачивается ответчиком (если он не освобожден) пропорционально размеру удовлетворенных арбитражным судом исковых требований.

Льготы при обращении в арбитражные суды. От уплаты госпошлины освобождаются:

- прокуроры, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в арбитражные суды в защиту государственных и (или) общественных интересов;

- истцы по искам, связанным с нарушением прав и законных интересов ребенка.

Также предусмотрено освобождение от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, для следующих лиц:

- общественные организации инвалидов. Указанные лица освобождаются от уплаты государственной пошлины при их участии в делах, рассматриваемых в арбитражных судах, как в качестве истцов, так и в качестве ответчиков;

- инвалиды I и II группы. Указанные лица освобождаются от уплаты государственной пошлины при их участии в делах, рассматриваемых в арбитражных судах, только в качестве истцов.

При этом установлено ограничение освобождения данных лиц, т.е. при подаче в арбитражные суды исковых заявлений имущественного характера и (или) исковых заявлений, содержащих одновременно требования имущественного и неимущественного характера: полное освобождение от уплаты государственной пошлины предусмотрено только для случаев, если цена иска не превышает 1 000 000 руб.

Для случаев, когда цена иска превышает 1 000 000 руб., плательщики уплачивают исчисленную государственную пошлину, уменьшенную на сумму государственной пошлины, подлежащей уплате при цене иска 1000 руб., т.е. на сумму 16 500 руб.

3. Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым Конституционным Судом Российской Федерации и конституционными (уставными) судами субъектов РФ (рис. 4.42).

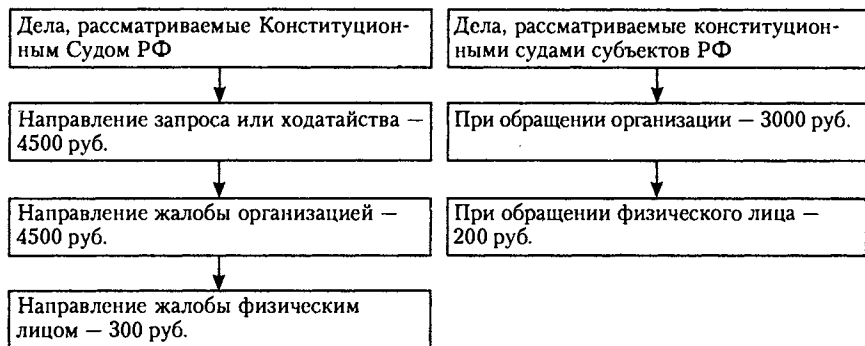


Рис. 4.42. Размеры государственной пошлины

4. Размеры государственной пошлины за совершение нотариальных действий:

- удостоверение доверенностей на совершение сделок (сделки), требующих (требующей) нотариальной формы, — 200 руб.;

- свидетельствование верности перевода документа с одного языка на другой — 100 руб. за одну страницу перевода документа;

- совершение исполнительной надписи — 0,5% взыскиваемой суммы, но не более 20 000 руб.;

- принятие на депозит денежных сумм или ценных бумаг, если такое принятие на депозит обязательно в соответствии с законодательством Российской Федерации, — 0,5% принятой денежной суммы или рыночной стоимости ценных бумаг, но не менее 20 руб. и не более 20 000 руб.;

- свидетельствование подлинности подписи, если такое свидетельствование обязательно в соответствии с законодательством Российской Федерации:

- на документах и заявлениях, за исключением банковских карточек и заявлений о регистрации юридических лиц, — 100 руб.,

- на банковских карточках и на заявлениях о регистрации юридических лиц (с каждого лица, на каждом документе) — 200 руб.;

- за выдачу свидетельства о праве на наследство по закону и по завещанию:

- детям, в том числе усыновленным, супругу, родителям, полнородным братьям и сестрам наследодателя — 0,3% стоимости наследуемого имущества, но не более 100 000 руб.,

- другим наследникам — 0,6% стоимости наследуемого имущества, но не более 1 000 000 руб.;

- за принятие мер по охране наследства — 600 руб. и др.

Государственная пошлина уплачивается с учетом следующих особенностей:

- за нотариальные действия, совершаемые вне помещений государственной нотариальной конторы, органов исполнительной власти и органов местного самоуправления, государственная пошлина уплачивается в размере, увеличенном в 1,5 раза;

- при удостоверении доверенности, выданной в отношении нескольких лиц, государственная пошлина уплачивается однократно;

- при наличии нескольких наследников (в частности, наследников по закону, по завещанию или наследников, имеющих право на обязательную долю в наследстве) государственная пошлина уплачивается каждым наследником;

- оценка переходящих по наследству имущественных прав производится из стоимости имущества (курса Центрального банка России — в отношении иностранной валюты и ценных бумаг в иностранной валюте), на которое переходят имущественные права, на день открытия наследства и т.д.

От уплаты государственной пошлины в органах, совершающих нотариальные действия, освобождаются:

- органы государственной власти, органы местного самоуправления, обращающиеся за совершением нотариальных действий в случаях, предусмотренных законом;

- инвалиды I и II группы — на 50% по всем видам нотариальных действий;

- физические лица — за выдачу свидетельств о праве на наследство при наследовании:

- жилого дома, а также земельного участка, на котором расположен жилой дом, квартиры, комнаты, если эти лица проживали совместно с наследователем на день смерти наследователя и продолжают проживать в этом доме (этой квартире, комнате) после его смерти,

- вкладов в банках, денежных средств на банковских счетах физических лиц, страховых сумм по договорам личного и имущественного страхования, сумм оплаты труда, авторских прав и сумм авторского вознаграждения, предусмотренных законодательством Российской Федерации об интеллектуальной собственности, пенсий и др.

5. Размеры государственной пошлины за государственную регистрацию актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия:

- государственная регистрация заключения брака — 200 руб.;

- государственная регистрация установления отцовства — 100 руб.;

- государственная регистрация перемены имени — 500 руб.;

■ выдача повторного свидетельства о государственной регистрации акта гражданского состояния — 200 руб. и т.д.

От уплаты государственной пошлины освобождаются:

■ физические лица за выдачу им свидетельства об исправлении, изменении записей актов о рождении в связи с усыновлением (удочерением), справок о регистрации актов гражданского состояния, необходимых для представления в органы социального обеспечения;

■ органы управления образованием, опеки — за выдачу повторных свидетельств о рождении для детей-сирот и детей, оставшихся без родителей, и т.д.

6. Размеры государственной пошлины за совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выходом из гражданства Российской Федерации, а также с въездом и выездом из Российской Федерации:

■ за выдачу паспорта гражданина Российской Федерации для выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию — 400 руб.;

■ за выдачу паспорта, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации за пределами территории Российской Федерации, гражданину Российской Федерации в возрасте до 14 лет — 200 руб.;

■ за внесение изменений в паспорт, удостоверяющий личность гражданина Российской Федерации за пределами территории Российской Федерации, — 50 руб.;

■ за выдачу проездного документа беженца или продление срока действия указанного документа — 100 руб.;

■ за выдачу либо продление срока действия иностранному гражданину или лицу без гражданства, постоянно проживающему в Российской Федерации, визы для выезда за пределы Российской Федерации — 300 руб.;

■ за выдачу либо продление срока действия иностранному гражданину или лицу без гражданства, временно пребывающему в Российской Федерации, визы для въезда и выезда из Российской Федерации — 300 руб. и т.д.

7. Размеры государственной пошлины за государственную регистрацию и за совершение прочих юридически значимых действий включают более 80 позиций. Некоторые из них:

■ за государственную регистрацию юридического лица, за исключением государственной регистрации ликвидации юридических лиц и (или) государственной регистрации политических партий и региональных отделений политических партий, — 2000 руб.;

■ за государственную регистрацию политической партии, а также каждого регионального отделения политической партии — 1000 руб.;

■ за совершение уполномоченным органом действий, связанных с государственной регистрацией выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг:

— за рассмотрение заявления о государственной регистрации выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг — 1000 руб.,

— за рассмотрение заявления о регистрации отчета об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг — 1000 руб.,

— за рассмотрение заявления о регистрации проспекта ценных бумаг (в случае, если государственная регистрация выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг не сопровождалась регистрацией их проспекта) — 1000 руб.,

— за рассмотрение заявления о государственной регистрации выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг и о регистрации отчета об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг в случае, если такая регистрация осуществляется одновременно, — 1000 руб.,

— за государственную регистрацию выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, размещающих путем подписки, — 0,2% номинальной суммы выпуска (дополнительного выпуска), но не более 100 000 руб.;

■ за совершение регистрационных действий, связанных с осуществлением деятельности на рынке ценных бумаг:

— за рассмотрение заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в документы организаторов торговли на рынке ценных бумаг, заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в документы фондовых бирж, заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в правила осуществления клиринговой деятельности, — 1000 руб.,

— за регистрацию изменений и дополнений, вносимых в документы организаторов торговли на рынке ценных бумаг, регистрацию изменений и дополнений, вносимых в документы фондовых бирж, регистрацию изменений и дополнений, вносимых в правила осуществления клиринговой деятельности, — 10 000 руб.,

— за рассмотрение заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в регламент специализированного депозитария акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, заявления о регистрации изменений и дополнений, вносимых в правила ведения реестра владельцев инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, — 500 руб.,

— за регистрацию изменений и дополнений, вносимых в регламент специализированного депозитария акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, регистрацию изменений и дополнений, вносимых в правила ведения реестра владельцев инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, — 1000 руб.;

■ за предоставление лицензий на осуществление профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг:

— по организации торговли в качестве фондовой биржи, лицензии на осуществление клиринговой деятельности, лицензии фондовой биржи — 100 000 руб. за каждую лицензию,

— по ведению реестра владельцев ценных бумаг, лицензии на осуществление деятельности по управлению инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами, лицензии на осуществление деятельности специализированного депозитария инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов — 10 000 руб. за каждую лицензию;

■ за предоставление долгосрочной лицензии на пользование объектами животного мира, отнесенными к объектам охоты, и за предоставление лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов:

— организациям — 200 руб.,

— физическим лицам — 100 руб.;

■ за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц — 10 000 руб. Уплачивается госпошлина при государственной регистрации организации при его создании.

Льготы для отдельных категорий плательщиков. От уплаты государственной пошлины освобождаются:

■ федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета, редакции средств массовой информации, за исключением средств массовой информации рекламного и эротического характера, общероссийские общественные объединения, религиозные объединения, политические партии, — за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях указанных организаций или объединений;

■ суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи — при направлении (подаче) запросов в Конституционный Суд Российской Федерации;

■ суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи, органы государственной власти субъекта Российской Федерации — при направлении (подаче) заявлений в конституционные (уставные) суды субъектов Российской Федерации;

■ федеральный орган исполнительной власти, орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации или орган местного самоуправления — при государственной регистрации выпусков государственных или муниципальных ценных бумаг;

■ Центральный банк Российской Федерации — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется им в целях реализации единой государственной денежно-кредитной политики в соответствии с законодательством Российской Федерации;

■ организации — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется ими в целях реструктуризации долговых обязательств перед бюджетами всех уровней (в период действия договора о реструктуризации таких обязательств), в случае если такие ценные бумаги переданы и (или) обременены в пользу уполномоченного органа исполнительной власти на основании договора о погашении задолженности по платежам в бюджеты всех уровней;

■ организации — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, выпускаемых в обращение при увеличении уставного капитала на величину переоценки основных фондов, производимой по решению Правительства Российской Федерации;

■ государственные и муниципальные музеи, архивы, библиотеки и иные государственные и муниципальные хранилища культурных ценностей — за право временного вывоза культурных ценностей, находящихся в их фондах на постоянном хранении и другие.

Плательщики уплачивают государственную пошлину в следующие сроки (табл. 4.46).

Таблица 4.46

Срок уплаты государственной пошлины

Получатель пошлины	Срок уплаты государственной пошлины
При обращении в Конституционный Суд РФ, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям	До подачи запроса, заявления, жалобы, искового заявления
Плательщики, выступающие ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым	В 10-дневный срок со дня вступления в законную силу решения суда

Получатель пошлины	Срок уплаты государственной пошлины
мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобождает от госпошлины	
При обращении за совершением нотариальных действий	До совершения нотариальных действий
При обращении за выдачей документов (копий, дубликатов)	До выдачи документов (копий, дубликатов)

Пошлина уплачивается в наличной или безналичной форме.

Уплаченная государственная пошлина подлежит возврату в следующих случаях:

- уплата произведена в большем размере;
- заявление, жалоба или иное обращение возвращено или отказано в их принятии судами. Сумму пошлины могут зачесть в счет уплаты при повторном предъявлении иска;
- лицо, уплатившее государственную пошлину, отказалось от совершения юридически значимого действия до обращения в уполномоченный орган и др.

Возврат производится по заявлению налогоплательщика, которое может быть подано в налоговый орган в течение трех лет со дня излишне уплаченной суммы.

Налогоплательщику может быть предоставлена отсрочка или рассрочка уплаты государственной пошлины на срок до шести месяцев без уплаты процентов.

Проверку правильности исчисления и уплаты государственной пошлины осуществляют налоговые органы.

Вопросы для самоконтроля

1. Чем было вызвано введение НДС в Российской Федерации?
2. Какова сфера применения расчетных ставок по НДС?
3. Назовите принципы определения места реализации товаров (работ, услуг).
4. Реализация каких товаров облагается по 0% ставке НДС?
5. Как определяется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет?
6. Какие банковские операции освобождены от НДС?
7. Для чего предназначены счета-фактуры?
8. Каковы сроки и порядок уплаты НДС?
9. В чем заключается фискальная роль акцизов?
10. Перечислите подакцизные товары.

11. Что является объектом обложения акцизами?
12. Назовите основные вычеты по акцизам.
13. Что такое налоговый пост?
14. В чем выражается специфика расчетов по акцизам на нефтепродукты?
15. Какие платежи заменил единый социальный налог?
16. Как определяется налоговая база по единому социальному налогу?
17. Какие льготы установлены по единому социальному налогу?
18. Раскройте механизм налоговых вычетов по единому социальному налогу.
19. Укажите сроки уплаты единого социального налога.
20. Что является объектом налогообложения налогом на доходы физических лиц?
21. Перечислите доходы, не подлежащие налогообложению налогом на доходы физических лиц.
22. Какие вычеты осуществляются из доходов граждан при определении налогооблагаемого дохода?
23. В чем особенности социальных и имущественных вычетов, устанавливаемых по налогу на доходы физических лиц?
24. Что считается благотворительностью при исчислении налога на доходы физических лиц?
25. Какова система ставок по налогу на доходы физических лиц? В чем ее преимущества и недостатки?
26. В чем заключаются особенности исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися частной практикой?
27. Что подразумевается под понятием «материальная выгода» и каким образом исчисляется налог с нее?
28. В чем особенности исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц налоговыми агентами?
29. Какие физические лица обязаны подавать декларацию по налогу на доходы физических лиц?
30. Какие основные виды доходов организации формируют облагаемую прибыль?
31. По каким ставкам исчисляется налог на прибыль?
32. Назовите состав внереализационных расходов.
33. Какими методами можно рассчитать амортизацию в целях налогообложения прибыли?
34. Какие ставки налога на прибыль установлены для иностранных организаций?
35. Какие резервы может создавать организация?
36. Каковы сроки и порядок уплаты налога на прибыль в бюджет?
37. Назовите виды просроченной задолженности.

38. Что такое налоговый учет?
39. Охарактеризуйте причины временных разниц по налогу на прибыль.
40. Что понимается под отложенными налоговыми активами и отложенным налоговым обязательством?
41. Каким образом определяется величина текущего налога на прибыль?
42. Что представляет собой налог на добычу полезных ископаемых?
43. Каким образом определяется стоимость добытых полезных ископаемых?
44. Какие льготы предусмотрены Налоговым кодексом Российской Федерации в сфере использования объектов животного мира?
45. При каких условиях организация может воспользоваться льготой по сбору за пользование объектами водных биологических ресурсов?
46. Кто является плательщиком водного налога?
47. Какой отчетный период установлен для плательщиков водного налога?
48. Что такое государственная пошлина и в каких случаях она уплачивается?
49. Каковы размеры государственной пошлины за совершение нотариальных действий?
50. Назовите сроки уплаты государственной пошлины.

РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

5.1. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

С середины XIX в. в большинстве стран Европы, а также в США и Канаде применяют налогообложение имущества. В странах с развитой рыночной экономикой поступления от налога на имущество составляют от 1 до 3% от общих налоговых поступлений на всех уровнях власти.

Впервые в Российской Федерации налог на имущество был введен в 1992 г. Теоретическое обоснование этого налога увязывалось с эффективностью использования основных и оборотных средств. Этот налог в СССР долгое время в виде нормативных отчислений составлял значительную часть бюджета.

Налог на имущество организаций относится к категории прямых налогов и взимается с владельца имущества. Сущность налога — изъятие части предполагаемого среднего дохода, получаемого от использования данного имущества.

С 1 января 2004 г. вступила в действие глава 30 Налогового кодекса Российской Федерации. С введением этой главы произошли существенные изменения, такие, как: сужение налоговой базы, повышение ставки и значительное сокращение налоговых льгот.

Налог на имущество относится к категории региональных налогов, и региональные органы:

- определяют ставку налога в пределах Налогового кодекса Российской Федерации;
- устанавливают дифференцированные ставки в зависимости от категории налогоплательщиков и по видам имущества;
- имеют право вводить налоговые льготы;
- определяют сроки уплаты налога.

Кроме того, законы субъектов Российской Федерации могут позволить отдельным категориям налогоплательщиков не вносить ежеквартальные авансовые платежи.

Плательщики налога представлены на рис. 5.1.

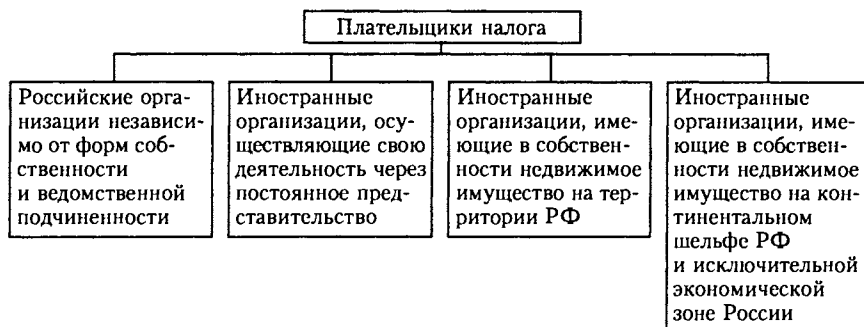


Рис. 5.1. Плательщики налога на имущество организаций

Объектом налогообложения для российских организаций является движимое и недвижимое имущество (включая объекты, переданные во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенные в совместную собственность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Таким образом, законодательство Российской Федерации предусматривает налогообложение налогом на имущество организаций балансовой стоимости основных средств, т.е. зданий, сооружений, машин и других материальных ценностей, отнесенных в соответствии с правилами бухгалтерского учета к основным средствам. При налогообложении имущества налогоплательщики руководствуются ПБУ 6/01 и другими документами.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. При этом в целях главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации иностранные организации обязаны вести учет объектов налогообложения в соответствии с установленным в Российской Федерации порядком ведения бухгалтерского учета. Таким образом, к иностранным организациям предъявляются такие же требования, как и к российским организациям.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признается находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности.

Не признаются объектами налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

- имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Налоговая база определяется:

- для российских организаций: по всем объектам налогообложения;

- для иностранных организаций, имеющих постоянные представительства на территории Российской Федерации: по объектам имущества, как движимого, так и недвижимого, используемого в деятельности этих представительств.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

В целях осуществления налогового контроля предусматривается обязанность уполномоченных органов и специализированных организаций, осуществляющих учет и техническую инвентаризацию недвижимого имущества, сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов недвижимого имущества сведения об инвентаризационной стоимости объектов недвижимого имущества, находящихся

ся на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов.

Налоговая база определяется отдельно в отношении каждого из видов имущества:

- в отношении имущества, подлежащего налогообложению по месту нахождения организации (постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);

- в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

- в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

- в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Налоговый кодекс Российской Федерации также предусматривает порядок исчисления налоговой базы в отношении недвижимого имущества, имеющего одновременно местонахождения в разных субъектах Российской Федерации и территориальном море Российской Федерации. К такому имуществу могут относиться газопроводы, железная дорога и др.

Если объекты недвижимого имущества, подлежащие налогообложению, имеют фактическое нахождение на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации), в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте Российской Федерации в части, пропорциональной доле балансовой стоимости (инвентаризационной стоимости) объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Таким образом, исчисление налоговой базы предусмотрено:

- в отношении недвижимого имущества — по месту его нахождения;
- в отношении движимого имущества — по месту нахождения организации и по месту нахождения обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый (отчетный) период опреде-

ляется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

В случае, когда организация действует и имеет налогооблагаемое имущество с начала года, расчет средней (среднегодовой) стоимости может быть представлен в виде следующих формул:

$$C_{\text{ср I кв}} = \frac{C_{\text{на 1.01}} + C_{\text{на 1.02}} + C_{\text{на 1.03}} + C_{\text{на 1.04}}}{3 + 1};$$

$$C_{\text{ср полугодие}} = \frac{C_{\text{на 1.01}} + C_{\text{на 1.02}} + C_{\text{на 1.03}} + C_{\text{на 1.04}} + C_{\text{на 1.05}} + C_{\text{на 1.06}} + C_{\text{на 1.07}}}{6 + 1};$$

$$C_{\text{ср 9 месяцев}} = \frac{C_{\text{на 1.01}} + C_{\text{на 1.02}} + C_{\text{на 1.03}} + \dots + C_{\text{на 1.10}}}{9 + 1};$$

$$C_{\text{ср год}} = \frac{C_{\text{на 1.01}} + C_{\text{на 1.02}} + C_{\text{на 1.03}} + \dots + C_{\text{на 1.01 сл. года}}}{12 + 1},$$

где $C_{\text{ср}}$ — средняя (среднегодовая) стоимость имущества;
 $C_{\text{на 1.01}}$ (и т.д.) — стоимость имущества по состоянию на 1-е число каждого месяца отчетного (налогового) периода.

При такой формуле любое изменение в составе имущества, происходящее в течение года, сказывается на результате.

Пример. Остаточная стоимость имущества по месту нахождения организации за отчетный период (I квартал) составила по состоянию:

- 01.01 — 500 000 руб.;
- 01.02 — 550 000 руб.;
- 01.03 — 530 000 руб.;
- 01.04 — 500 000 руб.

Для определения средней стоимости имущества за I квартал сумму величин остаточной стоимости основных средств следует разделить на 4 (3 мес. + 1).

Таким образом, средняя стоимость имущества за I квартал составит 520 000 руб. [(500 000 руб. + 550 000 руб. + 530 000 руб. + 500 000 руб.) : 4].

Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих свою деятельность через постоянное представительство, принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января налогового периода.

Налоговая база в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) определяется исходя из остаточной стоимости:

- имущества, признаваемого объектом налогообложения имущества, внесенного налогоплательщиком по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

- иного, признаваемого объектом налогообложения имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на отдельном балансе простого товарищества участником договора простого товарищества, ведущим общие дела. Каждый участник договора простого товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

В целях правильного и своевременного исчисления и уплаты налога и авансовых платежей по налогу установлено, что лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано для целей налогообложения сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику — участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей. При этом лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, сообщает сведения, необходимые для определения налоговой базы.

Имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению у учредителя доверительного управления.

Налоговым периодом является календарный год, а отчетными периодами — I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. При этом в Налоговом кодексе Российской Федерации предусмотрена норма, делегирующая законодательным органам субъекта Российской Федерации право при установлении налога не устанавливать отчетные периоды.

В связи со снижением объекта налогообложения по налогу на имущество организаций и необходимостью сохранения поступлений определен максимальный размер **налоговой ставки** — 2,2% от налоговой базы. В рамках этой ставки законодательные органы субъектов Россий-

ской Федерации должны устанавливать ставки налога, которые будут применяться на соответствующей территории. Также допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий плательщиков и по видам имущества. Большинство субъектов Федерации установили максимальную ставку, т.е. 2,2%, но в то же время продифференцировали ставки в зависимости от деятельности налогоплательщика.

Пример. Законом Рязанской области, помимо основной ставки, применяются следующие: 0,6% для организаций, занятых техническим обслуживанием сельскохозяйственных предприятий, и 1,4% для научных организаций; в Астраханской области установлено наибольшее количество ставок, некоторые из них: 2% для банков и других кредитных организаций, 0,2% для легкой промышленности и т.д.

Учитывая компетенцию субъектов Российской Федерации по установлению регионального налога на имущество организаций, а также значимость налога как доходного источника региональных бюджетов, приведен ограниченный перечень налоговых льгот на узкий круг имущества, имеющего общегосударственное значение.

Освобождаются от налогообложения:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации — в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

- религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг, за исключением брокерских и иных посреднических услуг;

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации

инвалидов, — в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

- имущества коллегии адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

- научные организации Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств — в отношении имущества, используемого ими в целях научной (научно-исследовательской) деятельности;

- имущество ряда других организаций.

Дополнительное право по установлению льгот предоставлено законодательным органам субъектов Российской Федерации.

Пример. В Калининградской области освобождены от уплаты налога органы законодательной и исполнительной власти Калининградской области, организации, финансируемые из областного бюджета, а также внебюджетные фонды и финансово-кредитные учреждения.

В Брянской области освобождены от уплаты налога организации железнодорожного транспорта, обеспечивающие перевозки пассажиров в пригородном железнодорожном сообщении, организации, осуществляющие создание новых, реконструкцию, модернизацию существующих производств и реализующие инвестиционные проекты, на период с момента возникновения связанных с этим затрат до окончания срока реализации инвестиционного проекта, но не более 5 лет со дня начала финансирования инвестиционного проекта и др.

Обязанность по исчислению суммы налога на имущество организаций, подлежащей уплате за налоговый период, и сумм авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате за отчетные периоды, возлагается на налогоплательщиков. Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, рассчитывается как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, начисленных в течение налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении:

- имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);

■ имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

■ каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне места нахождения организации, обособленного подразделения организации, которое имеет отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

■ имущества, облагаемого по разным ставкам.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам отчетного периода в размере произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период:

Авансовый платеж = Средняя стоимость имущества × Налоговая ставка : 4.

Сумма авансового платежа по налогу в отношении отдельных объектов недвижимого имущества иностранных организаций исчисляется по истечении отчетного периода как $\frac{1}{4}$ инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую ставку.

Следует отметить, что налог и авансовые платежи по нему нужно перечислять в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации. При этом региональные власти могут разрешить отдельным категориям налогоплательщиков не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение года.

В большинстве субъектов Российской Федерации предусмотрен следующий порядок уплаты налога и авансовых платежей по налогу. Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 30 марта года, следующего за отчетным годом; авансовые платежи по итогам каждого отчетного периода уплачиваются не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. Но некоторые регионы устанавливают иные сроки. Так, в Самарской области налог по итогам года уплачивается не позднее 10 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, а уплата авансовых платежей производится не позднее 35 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

В отношении объектов недвижимого имущества иностранной организации, которая не осуществляет деятельность на территории Россий-

ской Федерации, но имеет в собственности на территории Российской Федерации недвижимое имущество, либо в отношении недвижимого имущества иностранной организации, которая имеет представительство на территории Российской Федерации, но не использует недвижимое имущество в предпринимательской деятельности, налог и авансовые платежи подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества.

Согласно действующему законодательству налог на имущество организаций уплачивается по местонахождению самой организации и по местонахождению тех обособленных подразделений, которые имеют отдельный баланс.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в отношении каждого обособленного подразделения.

Пример. ООО «Нат» осуществляет свою деятельность в регионе, где ставка налога на имущество 2,2%. При этом ООО «Нат» имеет филиал в регионе, где ставка налога 2%. У филиала имеется отдельный баланс и расчетный счет. Данные об имуществе ООО «Нат» за I квартал следующие.

Остаточная стоимость основных средств головной организации по данным бухгалтерского учета составляет:

- 01.01 — 440 000 руб.;
- 01.02 — 420 000 руб.;
- 01.03 — 400 000 руб.;
- 01.04 — 380 000 руб.

В том числе остаточная стоимость основных средств по филиалу равна:

- 01.01 — 150 000 руб.;
- 01.02 — 120 000 руб.;
- 01.03 — 110 000 руб.;
- 01.04 — 100 000 руб.

Таким образом, средняя стоимость имущества за I квартал составит 410 000 руб. $[(440\ 000\ \text{руб.} + 420\ 000\ \text{руб.} + 400\ 000\ \text{руб.} + 380\ 000\ \text{руб.}) : 4]$.

По филиалу средняя стоимость имущества 120 000 руб. $[(150\ 000\ \text{руб.} + 120\ 000\ \text{руб.} + 110\ 000\ \text{руб.} + 100\ 000\ \text{руб.}) : 4]$.

Следовательно, сумма налога по местонахождению головной организации составит 1595 руб. $[(410\ 000\ \text{руб.} - 120\ 000\ \text{руб.}) \times 2,2\% : 4]$.

По месту филиала сумма налога составит 600 руб. $[120\ 000\ \text{руб.} \times 2\% : 4]$.

Организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговые декларации по налогу на имущество организаций:

- по своему местонахождению;
- по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;
- по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога).

Если у обособленного подразделения, не имеющего отдельного баланса, нет недвижимого имущества, декларация по месту его нахождения не представляется и налог не уплачивается.

В отношении имущества, имеющего местонахождение в территориальном море Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной зоне Российской Федерации и (или) за пределами территории Российской Федерации (для российских организаций), налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговая декларация по налогу представляются в налоговый орган по местонахождению российской организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации).

Предельные сроки представления налогоплательщиками в налоговые органы налоговых расчетов по авансовым платежам и налоговых деклараций по налогу определены соответственно не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода и не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Пример. Организация состоит на налоговом учете по месту своего нахождения в г. Воронеже. 5 апреля по месту нахождения организации был открыт медицинский пункт.

Остаточная стоимость находящегося на балансе имущества:

- 01.01 — 600 000 руб.;
- 01.02 — 580 000 руб.;
- 01.03 — 570 000 руб.;
- 01.04 — 565 000 руб.;
- 01.05 — 560 000 руб.;
- 01.06 — 550 000 руб.;
- 01.07 — 530 000 руб.

В том числе стоимость оборудования медпункта:

- 01.05 — 155 000 руб.;
- 01.06 — 160 000 руб.;
- 01.07 — 175 000 руб.

Льготы предоставляются с 1 мая, т.е. с 1-го числа месяца, следующего за месяцем постановки на баланс медицинского оборудования. Ставка налога 2,2%.

Рассчитаем сумму налога за полугодие:

1) средняя стоимость имущества 565 000 руб. $[(600\ 000\ \text{руб.} + 580\ 000\ \text{руб.} + 570\ 000\ \text{руб.} + 565\ 000\ \text{руб.} + 560\ 000\ \text{руб.} + 550\ 000\ \text{руб.} + 530\ 000\ \text{руб.}) : (6 + 1)]$;

2) средняя стоимость не облагаемого налогом имущества за отчетный период 70 000 руб. $[(155\ 000\ \text{руб.} + 160\ 000\ \text{руб.} + 175\ 000\ \text{руб.}) : 7]$;

3) итого налоговая база составит 495 000 руб. $(565\ 000\ \text{руб.} - 70\ 000\ \text{руб.})$;

4) сумма налога за отчетный период 2722,5 руб. $[(495\ 000\ \text{руб.} \times 2,2\%) : 4]$.

5.2. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

С 1 января 2003 г. главой 28 Налогового кодекса Российской Федерации установлен транспортный налог в качестве строго целевого бюджетного источника образования территориальных дорожных фондов субъектов Федерации. Транспортный налог является налогом субъектов Федерации, устанавливается и вводится в действие Налоговым кодексом и законодательством субъектов Федерации. В Налоговом кодексе Российской Федерации определены основные элементы данного налога, а субъекты Федерации имеют право устанавливать следующие элементы налога:

- налоговые ставки в пределах, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации;
- порядок и сроки уплаты;
- налоговые льготы и основания для их использования.

Плательщиками налога являются следующие категории, на которых зарегистрированы транспортные средства:

- организации независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности;

- российские физические лица;
- иностранные граждане и лица без гражданства.

Кроме того, налоговым законодательством Российской Федерации определены особенности признания налогоплательщиком как при передаче транспортных средств, так и по транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным или переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до 29 июля 2002 г., налогоплательщиком является лицо, указанное в доверенности. При этом лица, на которых зарегистрированы указанные транспортные средства, должны уведомить налоговый орган по месту своего жительства о передаче на основании доверенности указанных транспортных средств.

Если же физическое лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство, передало его по доверенности другому лицу и своевременно не уведомило об этом налоговый орган, то именно то лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство, является плательщиком налога.

Если транспортное средство было передано на основании доверенности после введения в действие данного налога, плательщиком будет лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство.

Объектом налогообложения являются наземные, воздушные и водные транспортные средства (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Объекты налогообложения транспортного налога

Группа транспортных средств	Наименование транспортного средства
Наземные транспортные средства	Автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, снегоходы и мотосани
Воздушные транспортные средства	Самолеты, вертолеты и другие воздушные транспортные средства
Водные транспортные средства	Теплоходы, яхты, катера, парусные суда, моторные лодки, гидроциклы и другие водные транспортные средства

Следующие транспортные средства исключаются из объектов налогообложения транспортным налогом:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.;
- автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;
- промысловые морские и речные суда;

■ пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

■ тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

■ транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

■ транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

■ самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

■ суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Налоговая база устанавливается для всех транспортных средств независимо от марки и страны изготовления. Налоговая база определяется:

■ в отношении транспортных средств, имеющих двигатели:

Налоговая база - Мощность двигателя транспортного средства в л.с.

■ для водных несамоходных транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость:

Налоговая база - Валовая вместимость в регистровых тоннах.

■ в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя:

Налоговая база - Паспортная статическая тяга реактивного двигателя воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в кг силы.

■ в отношении других водных и воздушных транспортных средств, не указанных выше:

Налоговая база - Единица транспортного средства.

Если у налогоплательщика имеется несколько транспортных средств, являющихся объектом налогообложения, то для целей налогообложения налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству. В связи с этим налогоплательщик обязан вести раздельный учет по каждому зарегистрированному на него транспортному средству.

Ставки и порядок исчисления. Налоговым периодом является календарный год. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Федерации в зависимости от вида транспортного средства. Статьей 361 НК РФ определены средние ставки транспортного налога, которые могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов Федерации, но не более чем в 5 раз (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Некоторые базовые ставки транспортного налога

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка (руб.)
Легковые автомобили до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	7
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	15
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	30
Мотоциклы и мотороллеры до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно	2
свыше 20 л.с. до 35 л.с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	4
свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы до 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	20
Грузовые автомобили до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	8
свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	13
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	17

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка (руб.)
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой л.с.) до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	20
Самолеты, вертолеты, имеющие двигатели (с каждой л.с.)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого кг силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Налоговым кодексом Российской Федерации допускается установление законами субъектов Российской Федерации дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования.

В настоящее время федеральное законодательство не устанавливает льгот по уплате транспортного налога. Право по установлению налоговых льгот закреплено за субъектами Федерации.

Как правило, льготы, установленные субъектами Федерации, носят социальный характер.

Пример. В Воронежской области от уплаты налога освобождаются:

- герои СССР, герои Российской Федерации за одно транспортное средство;
- ветераны ВОВ, имеющие транспортное средство до 75 л.с.;
- учреждения, находящиеся на бюджетном финансировании;
- муниципальные унитарные предприятия, целью деятельности которых является благоустройство территории муниципального образования и др.

В Самарской области, помимо социальной направленности, освобождены:

- лизинговые организации;
- сельскохозяйственные товаропроизводители, у которых удельный вес доходов от реализации сельскохозяйственной продукции в общей сумме доходов составляет не менее 90%.

В Ленинградской области следующие виды льгот:

- пенсионеры — владельцы легковых автомобилей с мощностью двигателя до 100 л.с. и мотоциклов до 40 л.с. уплачивают налог в размере 80% от установленной ставки за одно зарегистрированное на них транспортное средство;
- сельскохозяйственные товаропроизводители, на которых зарегистрированы грузовые автомашины, которые занимаются производством сельскохозяйственной продукцией в отраслях растениеводства и животноводства.

Налоговое законодательство Российской Федерации разграничивает обязанности по уплате данного налога. Так, налогоплательщики-организации обязаны самостоятельно исчислить сумму транспортного налога. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет физическими лицами, исчисляется налоговыми органами. При этом налоговые органы исчисляют сумму налога на основании сведений, которые должны быть им представлены органами, осуществляющими Государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Установлен особый порядок исчисления транспортного налога в случаях регистрации или снятия с учета транспортного средства в течение налогового периода (года). Этот порядок зависит от того, сколько месяцев в течение года транспортные средства фактически находились в собственности налогоплательщика.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Таким образом, исчисление суммы налога должно производиться отдельно по каждому транспортному средству по следующей формуле:

$$H = M \times C \times K,$$

- где
- H — начисленная сумма транспортного налога, подлежащая уплате налогоплательщиком;
 - M — мощность двигателя транспортного средства, указанного в техническом паспорте (или валовая вместимость);
 - C — ставка налога, установленная законом субъекта РФ для данной категории транспортных средств, руб.;
 - K — коэффициент, определяющий продолжительность времени фактического нахождения транспортного средства у налогоплательщика.

Коэффициент рассчитывается следующим образом:

$K_t = \frac{\text{Количество полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика}}{12} :$ 12.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Уплата налога производится налогоплательщиком по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов Российской Федерации.

Налоговое уведомление о подлежащей уплате сумме налога вручается налогоплательщику, являющемуся физическим лицом, налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода.

Примеры. В Московской области организации уплачивают авансовые платежи по налогу не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, а по окончании налогового периода — 28 марта следующего года.

В Новосибирской области уплата производится до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; Владимирская область определила срок уплаты авансовых платежей до 1 мая, 1 августа и 1 ноября в размере $\frac{1}{4}$ суммы налога за предыдущий налоговый период, а исчисленный на основании налоговой декларации налог уплачивается до 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организация в апреле приобрела в собственность легковой автомобиль с мощностью двигателя 200 л.с. В этом же месяце он был поставлен на учет. Кроме того, у организации на балансе числятся два автобуса с мощностью двигателя 210 л.с. каждый. Законом субъекта РФ установлены ставки транспортного налога, соответствующие ставкам, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации. На основании ст. 362 НК РФ сумма транспортного налога должна быть исчислена налогоплательщиком в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы.

Легковой автомобиль, приобретенный в апреле, находился в собственности налогоплательщика 9 месяцев, поэтому определим коэффициент фактического нахождения транспортного средства: $0,75$ ($9 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.}$).

Таким образом, сумма налога по этому автомобилю составит 1500 руб. ($200 \text{ л.с.} \times 10 \text{ руб.} \times 0,75$).

Автобусы числятся на балансе организации в течение всего налогового периода, поэтому коэффициент по ним равен 1, а сумма налога 8400 руб. ($2 \times 210 \text{ л.с.} \times 20 \text{ руб.}$).

Итого: общая сумма налога за налоговый период составит 9900 руб. ($1500 \text{ руб.} + 8400 \text{ руб.}$).

5.3. НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

Относительно новым налогом, подлежащим уплате юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, является налог на игорный бизнес, который был впервые введен в 1998 г.

В настоящее время налог на игорный бизнес регулируется главой 29 Налогового кодекса Российской Федерации. Налог на игорный бизнес относится к числу региональных налогов.

В целях налогообложения под игорным бизнесом понимается предпринимательская деятельность, не являющаяся реализацией продукции (товаров, работ, услуг), связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и пари.

Плательщиками налога являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса. **Объекты налогообложения** представлены на рис. 5.2.

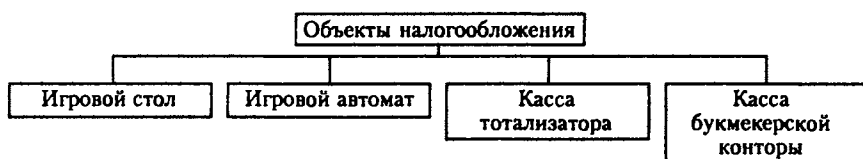


Рис. 5.2. Состав объектов обложения налога на игорный бизнес

Согласно ст. 364 НК РФ:

■ **игровой стол** — специально оборудованное у организатора игорного заведения место с одним или несколькими игровыми полями, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения через своих представителей участвует как сторона или как организатор;

■ игровое поле — специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится азартная игра с любым количеством участников и только с одним представителем организатора игорного заведения, участвующим в указанной игре;

■ игровой автомат — специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия в указанных играх представителей организатора игорного заведения;

■ касса тотализатора или букмекерской конторы — специально оборудованное место у организатора игорного заведения (организатора тотализатора), где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

Каждый объект налогообложения подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки этого объекта налогообложения не позднее чем за два рабочих дня до даты установки каждого объекта. Регистрация проводится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения с обязательной выдачей свидетельства, форма которого утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах на территории того субъекта Российской Федерации, где устанавливаются объекты налогообложения, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту их установки не позднее двух рабочих дней до даты установки.

Нарушение этих требований более одного раза влечет взыскание штрафа в шестикратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Налогоплательщик также обязан зарегистрировать в налоговых органах по месту регистрации объектов налогообложения любое изменение их количества не позднее чем за два рабочих дня до даты установки или выбытия каждого объекта налогообложения.

Объект налогообложения считается зарегистрированным с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения.

Объект налогообложения считается выбывшим с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации изменений (уменьшений) количества объектов налогообложения.

Заявление о регистрации объекта (объектов) налогообложения представляется налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя либо направляется в виде почтового отправления с описью вложения.

Налоговые органы обязаны в течение пяти рабочих дней с даты получения заявления от налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения (об изменении количества объектов налогообложения) выдать свидетельство о регистрации или внести изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

Налоговая база определяется отдельно по каждому объекту налогообложения как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Ставки налога устанавливаются на каждый объект налогообложения законодательством субъектов РФ в пределах федерального законодательства (табл. 5.3.)

Таблица 5.3

Ставки налога на игорный бизнес

(тыс. руб.)

Объект обложения	Налоговый кодекс		Субъекты Федерации			
	мини- мальный	макси- мальный	Липецкая обл.	Владимир- ская обл.	Тульская обл.	Самарская обл.
За один игровой стол	25	125	90	125	77	38,5
За один игро- вой автомат	1,5	7,5	4	7,5	7,5	1,650
За одну кассу тотализатора или за одну кассу бук- мекерской конторы	25	125	67,5	125	77	38,5

В случае если субъект не устанавливает ставки налога на игорный бизнес, то на его территории этот налог исчисляется по минимальным ставкам.

Порядок исчисления налога. Налоговый период — календарный месяц. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения.

В случае если один игорный стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличиваетсякратно количеству игровых полей.

При установке нового объекта (объектов) налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как про-

изведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая новый установленный объект) и ставки налога, установленной для этих объектов.

При установке нового объекта (объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов.

При выбытии объекта (объектов) налогообложения до 15-го числа (включительно) текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объекта (объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший объект (объекты) налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Налог, подлежащий уплате по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация за истекший налоговый период, утвержденная Министерством финансов Российской Федерации, представляется налогоплательщиком по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Пример. ООО «Феникс» занимается игорным бизнесом. Оно владеет в г. Липецке 10 игровыми автоматами и 5 игровыми столами с двумя игровыми полями. 10 апреля организация сняла с регистрации два игровых автомата, а 18 апреля установила новый игровой стол с двумя игровыми полями и сняла с регистрации еще один игровой автомат. Рассчитаем сумму налога на игорный бизнес за налоговый период (апрель).

Определим количество игровых автоматов. Так как два автомата выбыли в первой половине налогового периода, поэтому по ним применяется $\frac{1}{2}$ ставки и сумма налога составит 4000 руб. ($2 \times 4\,000 \text{ руб.} \times \frac{1}{2}$).

За оставшиеся 8 игровых автомата: 32 000 руб. ($8 \times 4000 \text{ руб.}$)

Таким образом, общая сумма налога по автоматам составит 36 000 руб. (4000 руб. + 32 000 руб.).

Игровых столов 5 шт. с двумя полями и одним столом, установленный во второй половине налогового периода. По установленному столу применяется $\frac{1}{2}$ ставки.

Сумма налога по игровым столам: 990 000 руб. [(5 шт. × 2 поля × × 90 000 руб.) + (1 шт. × 2 поля × 90 000 руб. × $\frac{1}{2}$)].

Общая сумма налога за налоговый период составила 1 026 000 руб. (990 000 руб. + 36 000 руб.).

Вопросы для самоконтроля

1. Какие налоги входят в систему региональных налогов?
2. Кто является плательщиками налога на имущество организаций?
3. Назовите объекты обложения налогом на имущество организаций.
4. Каким образом рассчитывается среднегодовая стоимость имущества?
5. Какие ставки и сроки утверждены по налогу на имущество организаций?
6. Как определяется налоговая база по налогу на имущество организаций?
7. Назовите объекты обложения транспортным налогом.
8. Какие транспортные средства исключаются из объекта налогообложения транспортным налогом?
9. Каким образом устанавливается налоговая база транспортных средств?
10. Как определить коэффициент продолжительности времени фактического нахождения транспортного средства у налогоплательщика?
11. Дайте определение понятиям «игровой стол», «игровое поле», «игровой автомат», «касса тотализатора или букмекерской конторы».
12. Какой налоговый период по налогу на игорный бизнес?
13. Какие существуют ставки налога на игорный бизнес в зависимости от субъекта Российской Федерации?

МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

6.1. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

Введение земельного налога, основанного на кадастровой стоимости земельного участка, является новым налоговым механизмом в налогообложении земель. С 1 января 2005 г. организации и физические лица должны платить налог по новым правилам в связи с введением главы 31 Налогового кодекса Российской Федерации.

Земельный налог устанавливается в качестве местного налога, формирующего доходную базу местных бюджетов, и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на этих территориях.

Представительные (законодательные) органы имеют право:

- определять конкретные ставки налога (в пределах Налогового кодекса Российской Федерации);
- устанавливать дополнительные налоговые льготы, основания и порядок их применения;
- устанавливать размеры не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков;
- устанавливать порядок и сроки уплаты.

Плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. При этом не признаются плательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объекты налогообложения — это земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования.

Впервые при налогообложении земли из объектов налогообложения исключают отдельные категории земельных участков (рис. 6.1).

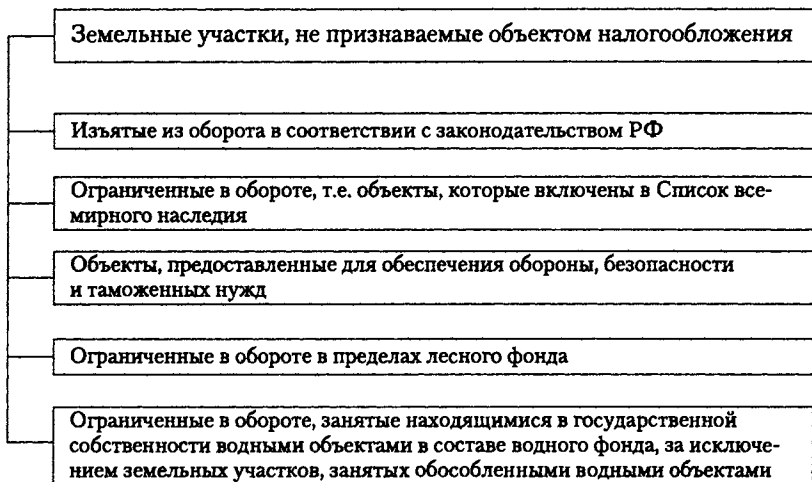


Рис. 6.1. Земельные участки, не признаваемые объектом налогообложения

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков. Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. При этом налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Органы, осуществляющие государственную кадастровую оценку земли, определяют кадастровую стоимость каждого земельного участка в связи с тем, что организации и индивидуальные предприниматели (в отношении земельных участков, используемых в предпринимательской деятельности) определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащим им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

За физических лиц налоговую базу определяют налоговые органы на основании сведений, полученных от органов, осуществляющих ведение государственного земельного кадастра, органов, осуществляющих регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органов муниципальных образований.

Для некоторых категорий физических лиц предусмотрено уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму в размере

10 000 руб. на одного налогоплательщика в отношении каждого земельного участка. К ним относят героев Советского Союза и Российской Федерации, инвалидов с детства, инвалидов Великой Отечественной войны и других. На подтверждение налогового вычета требуются документы, подтверждающие право на уменьшение налоговой базы, которые должны быть представлены в налоговые органы по месту нахождения земельного участка.

Если земельные участки находятся в общей долевой собственности, налоговая база определяется пропорционально доле каждого налогоплательщика в общей долевой собственности. В отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, налоговая база определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Если организация приобретает здание, то к покупателю в этом случае переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята этой недвижимостью, и налоговая база будет определяться пропорционально его доле в праве собственности на этот участок. В другом случае, если здание приобретают несколько лиц, налоговая база будет определяться пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на это здание.

Налоговым периодом признается календарный год. По итогам года определяется налоговая база и исчисляется подлежащая уплате сумма налога. Отчетными периодами признаются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. При этом представительные органы муниципального образования вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в процентах от налоговой базы. При этом в Налоговом кодексе Российской Федерации определены максимальные ставки (рис. 6.2).

При этом допускается установление дифференцированных ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

От уплаты земельного налога освобождаются:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации — в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

- организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

- религиозные организации — в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

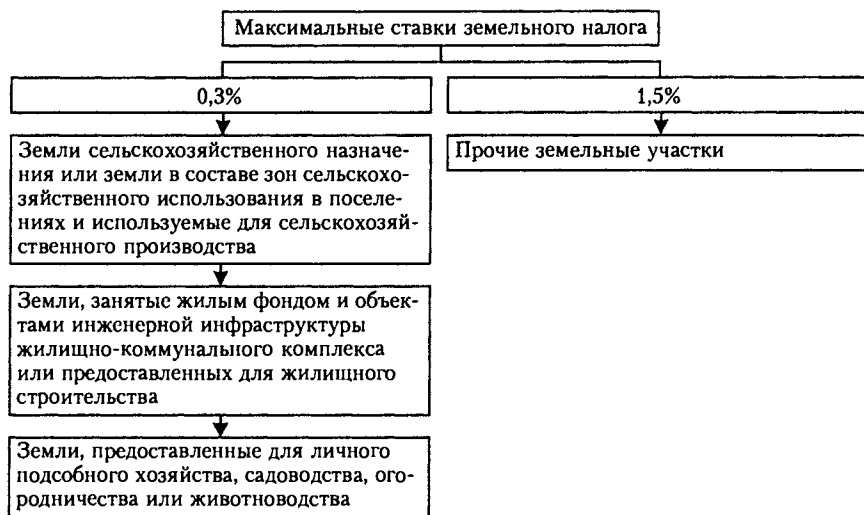


Рис. 6.2. Предельные ставки земельного налога

■ общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80% — в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

■ организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25% — в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

■ учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

■ организации народных художественных промыслов — в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

■ другие.

Налогоплательщики, имеющие право на льготы, должны представить документы, подтверждающие это право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка.

В случае возникновения (прекращения) в течение налогового (отчетного) периода права на льготу исчисления суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении земельного участка, по которому предоставляется право на льготу, производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимаются за полный месяц.

Налогоплательщики — организации и физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями (в отношении земельных участков, используемых в предпринимательской деятельности), исчисляют сумму налога самостоятельно.

При установлении земельного налога представительный орган муниципального образования вправе предусмотреть уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для физических лиц, уплачивающих налог на основании налогового уведомления. При этом сумма авансового платежа при установлении одного авансового платежа исчисляется следующим образом:

$$\text{Сумма авансового платежа} = \text{Налоговая база} \times \frac{1}{2} \text{ ставки налога.}$$

Если устанавливается два авансовых платежа, то сумма авансового платежа определяется следующим образом:

$$\text{Сумма авансового платежа} = \text{Налоговая база} \times \frac{1}{3} \text{ ставки налога.}$$

Таким образом, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, равна:

$$\begin{array}{lcl} \text{Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода} & = & \text{Сумма налога, исчисленная по истечении налогового периода} - \text{Суммы авансовых платежей.} \end{array}$$

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении отчетных периодов как $\frac{1}{4}$ соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого следующим образом:

$$K_r = \frac{\text{Число полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности налогоплательщика}}{\text{Число календарных месяцев налогового (отчетного) периода}}.$$

При этом если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав, если после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

Пример. Земельный участок приобретен в собственность 14 марта. В данном случае при определении коэффициента месяц приобретения принимается за полный, поскольку участок был приобретен до 15 числа. Следовательно, коэффициент составит 0,83 (10 мес. : 12 мес.).

В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству к физическому лицу, налог исчисляется с месяца открытия наследства.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы муниципальных образований ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Одновременно по результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определяемом органами местного самоуправления (исполнительными органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), не позднее 1 марта этого года.

Особенности при исчислении сумм земельного налога существуют в отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства), по которым исчисление суммы налога производится с увеличением определенного коэффициента. Так, если проектирование и жилищное строительство осуществляется в течение трехлетнего срока вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект, то при исчислении суммы налога применяется коэффициент 2. Если срок проектирования и строительства превышает трехлетний срок вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект, то при исчислении суммы налога следует применять коэффициент 4.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение периода проектирования и строительства, превышающего 10-летний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Земельный налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков — организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее срока подачи налоговых деклараций.

Таким образом, организации и физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, должны уплатить налог в срок не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) не предусмотрено иное.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения, т.е. земельных участков, расположенных в пределах муниципального образования, на территории которого введен

налог. Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог и авансовые платежи по налогу на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Налогоплательщики — организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу.

Форма налоговой декларации утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

Налогоплательщики — организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении отчетного периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговый расчет по авансовым платежам по налогу.

Форма налогового расчета по авансовым платежам по налогу утверждается Министерством финансов Российской Федерации. Налоговые декларации представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Расчеты сумм по авансовым платежам представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Примеры. Организация имеет земельный участок под промышленными объектами, который расположен в областном центре. Кадастровая стоимость этого земельного участка определена в размере 550 000 руб. Налоговая ставка установлена на максимальном уровне.

Сумма земельного налога составит 8250 руб. ($550\,000 \text{ руб.} \times 1,5\%$).

Организация имеет в собственности земельный участок для жилищного строительства, на котором в течение года строит многоэтажные жилые дома. Площадь земельного участка составляет 1200 кв. м. Кадастровая стоимость 1 кв. м 800 руб. Организация имеет также в собственности другой земельный участок, занятый объектом торговли. Его кадастровая стоимость 300 000 руб.

Налоговые ставки установлены представительным органом самоуправления в размере, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации.

1. Кадастровая стоимость первого земельного участка составит 960 000 руб. ($1200 \text{ кв. м} \times 800 \text{ руб.}$).

Сумма земельного налога за данный земельный участок с учетом коэффициента 2 (для земельных участков, приобретенных в собственность для жилищного строительства в течение трехлетнего срока проектиро-

вания и строительства) и ставки в размере 0,3%, составит 5760 руб. (960 000 руб. $\times$ 0,3% $\times$ 2).

2. Сумма земельного налога по второму участку в соответствии со ставкой 1,5%, составит 4500 руб. (300 000 руб. $\times$ 1,5%).

3. Общая сумма земельного налога за два земельных участка составит 10 260 руб. (5760 руб. + 4 500 руб.).

6.2. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на имущество физических лиц был введен в действие Законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц». Налог относится к местным налогам, а по способу взимания — к прямым налогам.

Налогоплательщиками являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, имеющие на территории Российской Федерации в собственности имущество, являющееся объектом налогообложения.

Объектами налогообложения первоначально выступали жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения, а также водные и воздушные транспортные средства. В связи с принятием главы 28 Налогового кодекса Российской Федерации «Транспортный налог» водно-воздушные транспортные средства подлежат теперь обложению не налогом на имущество, а транспортным налогом.

В настоящее время **объектами налогообложения** являются:

- жилые дома;
- квартиры;
- дачи;
- гаражи;
- иные строения, сооружения, помещения.

Налоговая база — инвентаризационная стоимость объекта, определяемая органами технической инвентаризации. Инвентаризационная стоимость — это восстановительная стоимость объекта с учетом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги.

Федеральное законодательство устанавливает интервалы стоимости имущества и размеры ставок, в пределах которых должны находиться устанавливаемые местными властями конкретные ставки. До 1999 г. была единая налоговая ставка. С 2000 г. была введена прогрессивная шкала налогообложения имущества физических лиц (табл. 6.1).

**Ставки налога на имущество физических лиц
по федеральному законодательству**

Стоимость имущества, руб.	Ставка налога, %
До 300 000	До 0,1
От 300 000 до 500 000	От 0,1 до 0,3
Свыше 500 000	От 0,3 до 2,0

От уплаты налога освобождаются:

- Герои Советского Союза, Российской Федерации;
- инвалиды I и II группы, инвалиды с детства;
- участники Гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих и лиц вольнонаемного состава Советской Армии, ВМФ и некоторые другие;
- граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- пенсионеры;
- граждане, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, где велись боевые действия;
- родители и супруги погибших при исполнении обязанностей военнослужащих и государственных служащих;
- деятели культуры, искусства и народные мастера по сооружениям, строениям и помещениям, используемым исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий;
- собственники жилых строений площадью до 50 кв. м и хозяйственных сооружений площадью до 50 кв. м, расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан.

Представительные органы местного самоуправления могут устанавливать дополнительные льготы по налогу на имущество.

Лица, имеющие право на льготы, должны самостоятельно представить документы, подтверждающие это право. В случае возникновения права на льготу по налогу, они освобождаются от его уплаты начиная с того месяца, в котором возникло такое право. При утрате права на льготу исчисление налога начинается с месяца, следующего за утратой этого права.

При несвоевременном обращении за предоставлением льготы по уплате налога перерасчет суммы налога производится не более чем за три года по письменному заявлению налогоплательщика.

Налог на имущество физических лиц исчисляется налоговым органом на основании данных об инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года. По нескольким объектам налог

исчисляется с суммарной инвентаризационной их стоимости. Если по объектам установлены различные ставки налога, то налог исчисляется по каждому объекту.

Налоговые органы вручают гражданам платежные извещения на уплату налога по месту их жительства не позднее 1 августа. Уплата производится равными долями в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября. По желанию налогоплательщика налог может быть уплачен в полной сумме до 15 сентября.

Пример. Квартира инвентаризационной стоимостью 300 000 руб. находится в общей собственности двух физических лиц, один из которых является пенсионер. Местные власти установили максимальные ставки налога.

В данном случае сумма налога должна рассчитываться по каждому налогоплательщику.

Поскольку один собственник является пенсионером, он не уплачивает налог, так как законодательством в отношении него предусмотрены льготы.

Другой собственник — налогоплательщик уплатит налог на имущество в сумме: 150 руб. ($300\,000 \text{ руб.} : 2 \times 0,1\%$), т.е.:

- 15 сентября — 75 руб.;
- 15 ноября — 75 руб.

Вопросы для самоконтроля

1. Что является объектом обложения по земельному налогу?
2. Как уплачиваются авансовые платежи по земельному налогу?
3. Кто устанавливает ставки земельного налога?
4. Какие земельные участки не признаются объектом налогообложения?
5. Назовите максимальные ставки земельного налога.
6. Кто освобождается от уплаты земельного налога?
7. Какие существуют поправочные коэффициенты по земельному налогу?
8. Назовите отчетные периоды по земельному налогу.
9. Когда был введен налог на имущество физических лиц?
10. Приведите перечень основных объектов обложения налогом на имущество физических лиц.
11. С какого момента возникает обязанность уплаты налога на имущество у физического лица?
12. Кто устанавливает ставки налога на имущество физических лиц?
13. Кто освобождается от уплаты налога на имущество физических лиц?
14. Каковы сроки уплаты налога на имущество физических лиц?

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

7.1. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенная система налогообложения регламентируется главой 26² Налогового кодекса Российской Федерации, которая была введена в действие с 1 января 2003 г. Упрощенная система налогообложения относится к специальным налоговым режимам. Сущность системы состоит в том, что уплата целого ряда налогов заменяется уплатой единого налога (рис. 7.1).

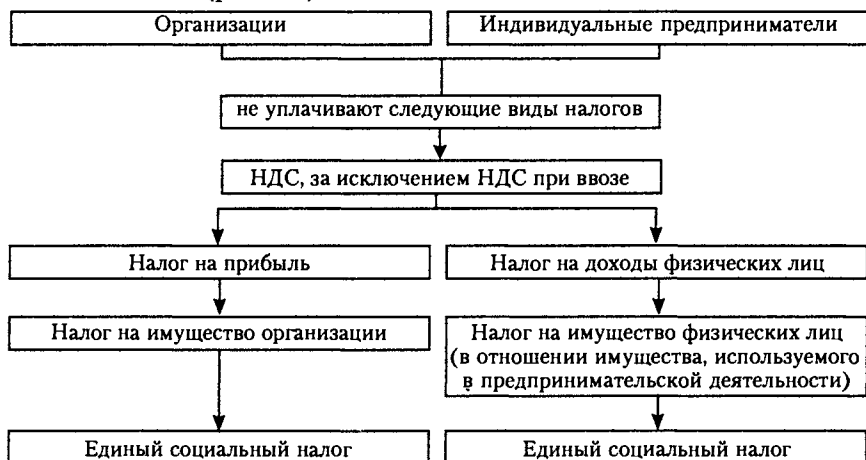


Рис. 7.1. Налоги, не уплачиваемые в связи с упрощенной системой налогообложения

Организации и индивидуальные предприниматели не освобождаются от уплаты транспортного налога, государственной пошлины, других налогов, а также от уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Перейти на применение упрощенной системы налогообложения (УСН) организации и индивидуальные предприниматели могут в добровольном порядке при соблюдении определенных условий.

Для организаций возможность применения упрощенной системы определяется показателем выручки, которая исчисляется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и натуральной формах в соответствии со ст. 249 НК РФ. В соответствии со ст. 346¹² НК РФ на указанную систему могут претендовать только те организации, у которых доход за первые 9 месяцев не превышает 15 млн руб.

В то же время установлен закрытый перечень организаций, которые не вправе применять упрощенную систему налогообложения независимо от размера дохода организации. Организации не должны заниматься следующими видами деятельности:

- банковской, страховой, негосударственным пенсионным обеспечением, игорным бизнесом;
- производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых;
- организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- частные нотариусы, адвокаты, учредившие кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- бюджетные учреждения;
- другие.

Организация не имеет право применять данную систему, если она имеет филиалы и представительства.

Также существует ограничение по структуре уставного капитала.

Доля непосредственного участия других организаций не должна превышать 25%. Льготы по соблюдению этого условия имеют только организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%. Если хотя бы одно из условий не соблюдается, организация не вправе перейти на упрощенную систему налогообложения.

Для перехода на упрощенную систему налогообложения количество работающих в организации и у индивидуального предпринимателя не должно превышать 100 человек.

Для того чтобы организация имела право на применение упрощенной системы налогообложения, остаточная стоимость основных

средств и нематериальных активов не должна превышать 100 млн руб. С 1 января 2006 г. уточняется остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, которая влияет на применение упрощенной системы налогообложения организациями. Это те основные средства и нематериальные активы, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Переход на упрощенную систему налогообложения невозможен и в том случае, если налогоплательщик переведен на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Для перехода на упрощенную систему налогообложения необходимо представить в налоговые органы заявление, которое необходимо подать с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, в котором организация переходит на упрощенную систему налогообложения.

Организации должны указать в заявлении размер дохода от реализации, полученного за 9 месяцев текущего года. Сообщение в заявлении индивидуальными предпринимателями размера дохода, полученного от предпринимательской деятельности, носит добровольный характер.

Объектом налогообложения являются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на сумму расходов.

С 2006 г. организации, участвующие в договоре о совместной деятельности или в договоре доверительного управления имуществом, в качестве объекта налогообложения могут выбирать только доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налогоплательщики вправе самостоятельно выбирать объект налогообложения единым налогом до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. В случае изменения объекта после подачи заявления налогоплательщик обязан уведомить налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. Объект налогообложения не может быть изменен налогоплательщиком в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения. Для налогоплательщиков, перешедших на упрощенную систему налогообложения с 1 января 2003 г. и выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, были вправе с 1 января 2006 г. изменить объект налогообложения. Для этого им необходимо было уведомить налоговый орган до 20 декабря 2005 г. Все остальные налогоплательщики с 2006 г. не могут изменять объект налогообложения в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения.

Организации при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;

- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ. При определении доходов не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

В тех случаях, когда организация (индивидуальный предприниматель) в качестве объекта налогообложения применяют доходы за вычетом расходов, определяется состав учитываемых для целей налогообложения расходов:

- расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств;

- расходы на приобретение нематериальных активов;

- расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных); арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

- материальные расходы;

- расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности;

- расходы на обязательное страхование работников и имущества;

- суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам);

- проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации;

- суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;

- расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации;

- другие расходы.

Определенную специфику имеет порядок учета расходов на приобретение основных средств. Если основные средства приобретаются организацией в период применения упрощенной системы налогооб-

ложения, то расходы принимаются в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию. Если основные средства приобретены до перехода на упрощенную систему налогообложения, то порядок их учета устанавливается в зависимости от срока службы основных средств (табл. 7.1).

Таблица 7.1

**Порядок включения в расходы основных средств,
приобретенных до перехода на упрощенную систему
налогообложения**

Срок полезного использования основных средств	Порядок включения в расходы
Срок службы до 3 лет включительно	В течение одного года применения упрощенной системы налогообложения
Срок службы от 3 до 15 лет включительно	В течение первого года работы по упрощенной модели – 50% стоимости; в течение второго года – 30% стоимости; в течение третьего года – 20%
Срок службы выше 15 лет	В течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств

При этом стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости имущества на момент перехода на упрощенную систему налогообложения.

В случае реализации (передачи) основных средств, приобретенных после перехода на упрощенную систему налогообложения, до истечения трех лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет – до истечения 10 лет с момента их приобретения) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Порядок признания доходов и расходов приведен на рис. 7.2.

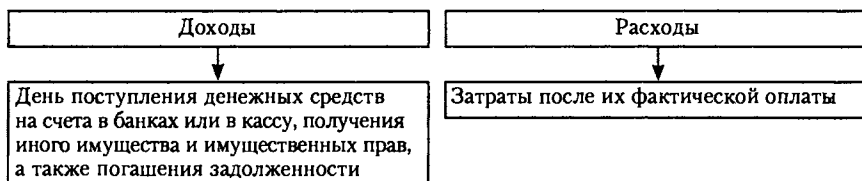


Рис. 7.2. Определение даты получения доходов и расходов

Признание налоговой базы при упрощенной системе налогообложения зависит от объекта налогообложения. Так, если в качестве объекта налогообложения выбран доход организации или индивидуального предпринимателя, то налоговая база определяется как денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

В случае когда объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов, а доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Различия между объектами налогообложения представлены в табл. 7.2.

Таблица 7.2

Сравнительная таблица условий применения упрощенной системы налогообложения в зависимости от объекта налогообложения

Условия применения упрощенной системы	Объект налогообложения	
	Доходы	Доходы – расходы
Ставка налога	6%	15%
Порядок признания расходов	Расходы не учитываются при расчете единого налога	Доходы уменьшаются на сумму произведенных и оплаченных расходов
Взносы на обязательное пенсионное страхование	Сумма единого налога может быть уменьшена на величину страховых взносов на обязательное пенсионное страхование	Данные взносы относятся на расходы, а вычет из налога не производится
Уплата минимального налога	Не предусмотрена	Уплачивается в соответствии со ст. 346 ¹⁸ НК РФ
Перенос убытков на будущее	Не предусмотрен	Уменьшает налоговую базу в соответствии с законодательством

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает

минимальный налог. Данный налог рассчитывается следующим образом:

$$\text{Минимальный налог} = \text{Доходы} \times 1\%.$$

Минимальный налог уплачивается только по итогам налогового периода и в том случае, если налог, рассчитанный исходя из налоговой базы и ставки налога (15%), меньше минимального и если расходы окажутся больше доходов.

Пример. Доходы, полученные организацией за налоговый период, составили 600 000 руб. Расходы, фактически оплаченные, составили 570 000 руб.

Сумма налога, подлежащая уплате по результатам работы организации за год, составляет 4500 руб. $(600\,000 \text{ руб.} - 570\,000 \text{ руб.}) \times 15\%$.

Сумма минимального налога за год составит 6000 руб. $(600\,000 \text{ руб.} \times 1\%)$.

В связи с тем, что сумма минимального налога превышает сумму налога, исчисленную в общем порядке, организация обязана уплатить в бюджет за налоговый период 6000 руб.

Налогоплательщики, выбравшие объектом налогообложения доходы, имеют право уменьшать сумму единого налога (квартальных авансовых платежей), подлежащую уплате в бюджет, на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Пример. Индивидуальный предприниматель, выбравший объект налогообложения доходы, рассчитывает сумму налога за налоговый период.

Сумма фактически полученных доходов составила 1 200 000 руб. Сумма фактически уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за налоговый период составила 40 000 руб.

Рассчитаем сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период: 72 000 руб. $(1\,200\,000 \text{ руб.} \times 6\%)$.

Сравним сумму, на которую можно уменьшить налог, и сумму уплаченных страховых взносов: 36 000 руб. $(72\,000 \text{ руб.} \times 50\%)$.

Поскольку 36 000 руб. < 40 000 руб., то организация уплачивает в бюджет 36 000 руб. независимо от того, что страховые взносы превышают эту сумму.

Налогоплательщики, выбравшие объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систе-

му налогообложения и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

При этом убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на упрощенную систему налогообложения.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

Налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, ведут раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

Пример. Организация по результатам работы в одном налоговом периоде получила убыток в размере 80 000 руб.

В другом налоговом периоде доходы организации составили 700 000 руб., а расходы, уменьшающие полученные доходы в целях налогообложения, — 500 000 руб.

Объектом налогообложения является 200 000 руб. (700 000 руб. — 500 000 руб.).

Определим, на какую сумму можно уменьшить данную налоговую базу: 60 000 руб. (200 000 руб. $\times$ 30%).

Следовательно, налог будет исчисляться исходя из 140 000 руб. (200 000 руб. — 60 000 руб.)

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сум-

му авансового платежа по налогу исходя из ставки налога фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно I квартала, полугодия, 9 месяцев с учетом ранее начисленных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов за минусом расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетных периодов с учетом ранее исчисленных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Ранее исчисленные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации и по месту жительства индивидуального предпринимателя.

Авансовые платежи уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, а налог по итогам года — не позднее 31 марта года, следующего за налоговым периодом.

Налоговые декларации организации представляют по истечении налогового (отчетного) периода по месту их нахождения. По итогам года декларация представляется не позднее 31 марта года, следующего за налоговым периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налогоплательщики — индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего периода. Формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели не вправе самостоятельно до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения. Однако существуют условия, при которых налогоплательщик обязан вернуться к общему режиму налогообложения (рис. 7.3).

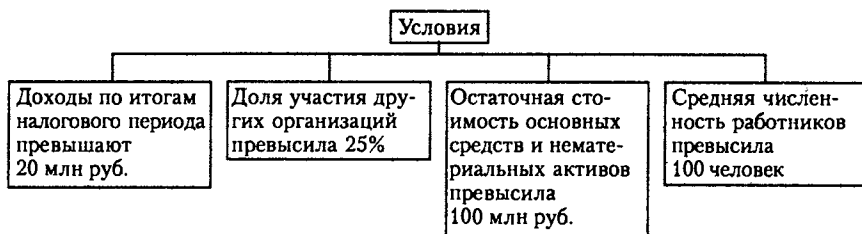


Рис. 7.3. Условия возврата на общий режим налогообложения

Организации и индивидуальные предприниматели, которые по итогам налогового (отчетного) периода превысили величины, указанные в рис. 7.3, считаются утратившими право на применение упрощенной системы с начала того квартала, в котором было допущено превышение и несоответствие указанным требованиям. При этом налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода. Вернуться к упрощенной системе налогообложения можно не ранее чем через год после того, как утрачено право на ее применение, а для того чтобы перейти с упрощенной системы на иной режим налогообложения с начала календарного года, необходимо уведомить налоговый орган не позднее 15 января года, в котором предполагается перейти на этот режим.

Организации, которые до перехода на упрощенную систему налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций использовали метод начислений, при переходе на упрощенную систему налогообложения выполняют следующие правила:

- на дату перехода в налоговую базу включают суммы денежных средств, полученные до перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на упрощенную систему налогообложения;

- не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на упрощенную систему налогообложения, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

- расходы, осуществленные организацией после перехода на упрощенную систему налогообложения, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была до перехода на упрощенную систему налогообложения,

либо на дату оплаты, если оплата была осуществлена после перехода организации на упрощенную систему налогообложения;

■ не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату расходов налогоплательщика, если до этого эти расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, желающие перейти на упрощенную систему налогообложения, вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае организации и индивидуальные предприниматели вправе применять упрощенную систему налогообложения в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. Заявление может быть подано в течение пяти дней с даты постановки на учет в налоговой инспекции, указанной в свидетельстве.

Налогоплательщики обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов.

Форма этой книги и порядок отражения в ней хозяйственных операций организациями и индивидуальными предпринимателями утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

С 2006 г. по одному из 58 видов деятельности, которые перечислены в Налоговом кодексе Российской Федерации, предприниматели вправе переходить на упрощенную систему налогообложения на основании патента.

Некоторые из них:

- пошив и ремонт обуви;
- изготовление и ремонт обуви;
- ремонт часов;
- мойка автотранспортных средств;
- услуги переводчика;
- машинописные работы;
- звукозапись;
- ремонт квартир;
- тренерские услуги;
- услуги по обучению и репетиторству;
- ветеринарное обслуживание;
- фото-, кино- и видеослужбы;

■ физкультурно-оздоровительная деятельность (шейпинг, аэробика, спортивные секции, группы здоровья);

■ другие.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями патента принимается законами субъектов Федерации. При этом законами субъектов Федерации определяются конкретные перечни видов предпринимательской деятельности в пределах, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Документом, удостоверяющим право применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента, является выдаваемый индивидуальному предпринимателю налоговым органом патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности.

Период действия патента — квартал, полугодие, 9 месяцев или год. Патент выдается в течение 10-дневного срока. Стоимость патента определяется как потенциально возможный к получению доход, умноженный на налоговую ставку 6%. Потенциально возможный доход будет определяться законом субъекта Федерации по каждому виду деятельности.

Если патент выдается по тому виду деятельности, который входит в перечень видов предпринимательской деятельности, облагаемых единым налогом на вмененный доход, то размер потенциально возможного годового дохода не может превышать следующую величину:

$$\text{Базовая доходность} \times 30.$$

Например, при мойке автотранспортных средств размер стоимости патента не может превышать 360 000 руб. (12 000 руб. $\times$ 30).

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента, производят оплату $\frac{1}{3}$ стоимости патента в срок не позднее 25 дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента. Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент.

Пример. ООО «Свет» применяет упрощенную систему налогообложения с начала налогового периода. В качестве объекта налогообложения организация выбрала доходы, уменьшенные на величину расходов. Сумма доходов за полугодие составила 2 000 000 руб., расходов 1 500 000 руб., за I квартал эти показатели составили: доходы — 900 000 руб.; расходы — 700 000 руб.

За I квартал была уплачена сумма налога в размере 30 000 руб. [(900 000 руб. — 700 000 руб.) $\times$ 15%].

За I полугодие исчисленная сумма налога составила 75 000 руб.
[(2 000 000 руб. – 1 500 000 руб.) × 15%].

Поскольку авансовый платеж за I квартал составил 30 000 руб., следовательно, по итогам II квартала организация должна перечислить авансовый платеж в бюджет в следующей сумме: 45 000 руб. (75 000 руб. – 30 000 руб.).

7.2. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход впервые был введен в Российской Федерации в 1998 г. Субъектам Федерации предоставлялось много прав, которые заключались не только в отношении выбора видов деятельности, но и в установлении размеров базовой доходности и множества корректирующих коэффициентов. Глава 26³ Налогового кодекса Российской Федерации внесла существенные изменения в систему налогообложения единым налогом на вмененный доход.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности вводится в действие законами субъектов Российской Федерации. Применение данной системы является обязательным. В настоящее время она действует во всех субъектах Российской Федерации. Однако его доля в доходах консолидированного бюджета очень мала — менее 1%.

При введении единого налога на вмененный доход субъекты Российской Федерации имеют права устанавливать:

- определение сфер деятельности, подлежащих обложению единым налогом, исходя из установленного Налоговым кодексом Российской Федерации перечня (ст. 346²⁶);
- значение коэффициента К2.

Таким образом, новая глава ограничила права субъектов Российской Федерации, тем самым уравнивая значения базовой доходности в разных регионах.

Налогоплательщики единого налога на вмененный доход являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории субъекта Российской Федерации те виды деятельности, которые подлежат обложению этим налогом.

Виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может быть введен единый налог на вмененный доход:

- оказание бытовых услуг (ремонт обуви, прачечная, химчистка, парикмахерские услуги, фото-, киноуслуги, ремонт бытовой техники, машин и др.), их групп, подгрупп, видов;
- оказание ветеринарных услуг;

■ оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

■ розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв. м, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади;

■ оказание услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 кв. м;

■ оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг.

Из-за сокращения перечня видов деятельности по сравнению с прежним законом количество налогоплательщиков сократилось на 8%.

С 2006 г. расширен перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых по решению представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти может применяться единый налог на вмененный доход. Некоторые из них:

■ оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и индивидуальными предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 кв. м;

■ распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, речных судах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах;

■ оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

■ оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и других местах торговли, не имеющих зала обслуживания посетителей.

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности не применяется, если деятельность осуществляется в рамках договора о совместной деятельности.

При переводе на уплату единого налога на вмененный доход отменяется ряд налогов (рис. 7.4).

Организации и индивидуальные предприниматели, освобождены от уплаты этих налогов только по тем видам деятельности, которые переведены на уплату единого налога. Налогообложение иных видов деятельности осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения или с упрощенной системой налогообложения.

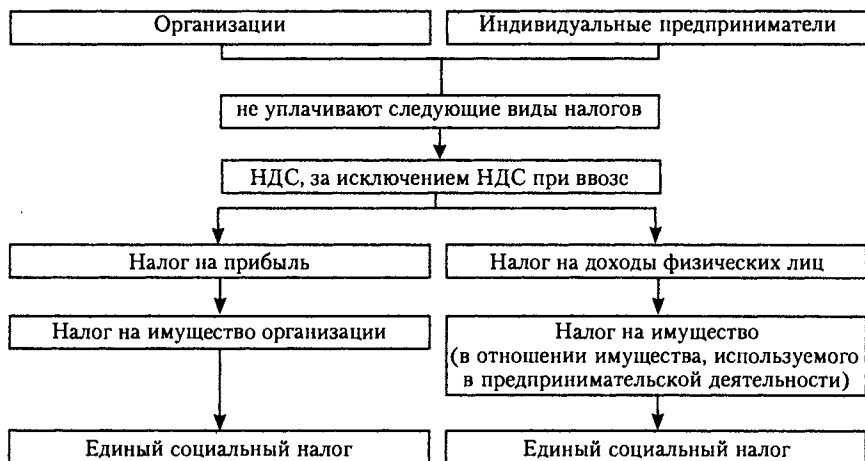


Рис. 7.4. Налоги, не уплачиваемые в связи с единым налогом на вмененный доход

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, обязаны:

- уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование;
- соблюдать действующий порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах;
- представлять статистическую отчетность.

Объектом налогообложения единым налогом на вмененный доход является вмененный доход на календарный год.

Под вмененным доходом понимается потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение этого дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке. Величина вмененного дохода рассчитывается исходя из:

- базовой доходности;
- величины физических показателей;
- корректирующих коэффициентов.

Базовая доходность — это условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется

для расчета вмененного дохода. Субъекты Федерации не имеют права устанавливать размер базовой доходности.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом (табл. 7.3).

С 2006 г. применяются только два корректирующих коэффициента:

K1 — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен в предшествующем периоде;

K2 — коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, и иные особенности.

Таблица 7.3

Корректирующие коэффициенты для расчета вмененного дохода

Коэффициент	Особенность	Норматив
K1	Коэффициент-дефлятор, отражающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в предшествующем периоде	1,132
K2	Учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в частности ассортимент товаров, сезонность и режим работы, специфику места осуществления предпринимательской деятельности. Эти особенности определяются соответствующими нормативно-правовыми актами муниципальных образований на календарный год	0,005-1

Представительные органы муниципальных образований вправе устанавливать по каждому виду деятельности либо единое значение коэффициента K2, либо различные значения K2, учитывающие влияние факторов на результат предпринимательской деятельности.

При этом в целях учета фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности налогоплательщики вправе скорректировать значение K2. Корректирующий коэффициент за каждый месяц определяется по следующей формуле:

$$K_1 = \frac{\text{Количество календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение месяца налогового периода}}{\text{Количество календарных дней месяца налогового периода}}$$

Пример. В течение налогового периода налогоплательщик отработал следующее количество дней:

- в январе — 20;
- в феврале — 28;
- в марте — 25.

Рассчитаем коэффициент, учитывающий фактическое время осуществления предпринимательской деятельности за налоговый период:
 $0,82 [(20 \text{ дн.} : 31 \text{ дн.} + 28 \text{ дн.} : 28 \text{ дн.} + 25 \text{ дн.} : 31 \text{ дн.}) : 3 \text{ мес.}]$.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Расчет вмененного дохода осуществляется по следующей формуле:

$$\text{ВД} = (\text{БД} \times N \times K_1 \times (K_2 \times K_T)) \times 3,$$

- где ВД — сумма вмененного дохода;
БД — значение базовой доходности на единицу физического показателя в месяц;
N — физический показатель, характеризующий данный вид деятельности;
K₁ — коэффициент-дефлятор;
K₂ — корректирующий коэффициент базовой доходности;
K_T — коэффициент, учитывающий фактическое время осуществления предпринимательской деятельности;
3 — число месяцев налогового периода.

При изменении физических показателей сумма вмененного дохода может рассчитываться по следующей формуле:

$$\text{ВД} = (\text{БД} \times (N_1 + N_2 + N_3) K_1 \times (K_2 \times K_T)),$$

- где N₁, N₂, N₃ — фактическое количество физического показателя базовой доходности в каждом календарном месяце налогового периода.

Налоговым периодом является квартал. Сумма единого налога определяется по формуле

$$\text{СН} = \text{ВД} \times 15\%,$$

- где СН — сумма единого налога;
ВД — сумма исчисленного вмененного дохода;
15% — ставка налога.

Для исчисления налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности устанавливаются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности и базовую доходность в месяц (табл. 7.4).

Таблица 7.4

**Показатели, используемые для характеристики видов
предпринимательской деятельности, и базовая доходность**

Вид предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (руб.)
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (кв. м)	1 800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	9 000
Общественное питание	Площадь для обслуживания посетителей (кв. м)	1 000
Оказание автотранспортных услуг	Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов	6 000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки (кв. м)	50
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения*	Площадь информационного поля (за кв. м)	3 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения*	Площадь информационного поля (за кв. м)	4 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло*	Площадь информационного поля (за кв. м)	5 000

Вид предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (руб.)
Распространение и (или) размещение рекламы на транспортных средствах*	Транспортное средство	10 000
Оказание услуг общественного питания через объекты общепита, не имеющие залы обслуживания посетителей*	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Оказание услуг по временному размещению и проживанию*	Площадь спального помещения (кв. м)	1 000

* Введены с 2006 г.

Пример. В организации, занимающейся ремонтом бытовой техники, работают 5 человек. Организация применяет специальный режим в виде единого налога на вмененный доход.

Рассчитаем сумму ЕНВД, которую организация обязана уплатить за I квартал текущего года.

Базовая доходность этого вида деятельности 7500 руб., поскольку ремонт бытовой техники относится к оказанию бытовых услуг. Физический показатель, т.е. число работников, составляет 5 человек. Значение корректирующего коэффициента: $K_1 = 1,132$.

Нормативным правовым актом муниципального образования, на территории которого организация осуществляет деятельность, установлен K_2 в размере 1. Организация вела деятельность все 90 дней, поэтому корректирующий коэффициент, учитывающий фактический период времени осуществления деятельности, равен 1.

Определим налоговую базу за квартал: $127\,350 \text{ руб. } [(7500 \text{ руб./мес.} \times 5 \text{ чел.} \times 1 \times 1,132) \times 3]$.

Таким образом, сумма налога на вмененный доход за один квартал текущего года составит 19 103 руб. (127 350 руб. $\times$ 15%).

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

В случае если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена соответствующая государственная регистрация налогоплательщика, рассчитывается исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем указанной государственной регистрации.

Сроки уплаты. Уплата налога производится по итогам налогового периода (табл. 7.5).

Таблица 7.5

Сроки уплаты единого налога	
Налоговый период	Срок уплаты
I квартал	Не позднее 25 апреля
II квартал	Не позднее 25 июля
III квартал	Не позднее 25 октября
IV квартал	Не позднее 25 января

Налогоплательщики по итогам налогового периода представляют налоговые декларации в налоговый орган (табл. 7.6).

Таблица 7.6

Сроки представления деклараций	
Налоговый период	Срок представления декларации
I квартал	Не позднее 20 апреля
II квартал	Не позднее 20 июля
III квартал	Не позднее 20 октября
IV квартал	Не позднее 20 января

Формы налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах того субъекта Российской Федерации, в котором они осуществляют предпринимательскую деятельность, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления деятельности не позднее пяти дней с начала ее осуществления и производить уплату налога, введенного в этом субъекте Федерации.

Пример. Индивидуальный предприниматель ведет деятельность, облагаемую единым налогом на вмененный доход, на территории Воронежской области. В г. Воронеже он осуществляет розничную торговлю промышлен-

ными товарами через магазин с площадью торгового зала 100 кв. м. Уплачены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование при выплате вознаграждений работникам, занятым в сфере деятельности налогоплательщика, по которой уплачивается единый налог в сумме 5000 руб., и выплачены пособия по временной нетрудоспособности для тех же работников в сумме 3000 руб.

В соответствии со ст. 346²⁹ НК РФ при исчислении налоговой базы по данному виду предпринимательской деятельности используется физический показатель базовой доходности — площадь торгового зала в кв. м, а значение базовой доходности на единицу физического показателя — 1800 руб. в месяц. Рассчитаем сумму единого налога за налоговый период.

Значения корректирующих коэффициентов: K1 — 1,132.

Решением Воронежской городской Думы от 16 ноября 2005 № 179-II значение K2 для розничной торговли установлено в размере 0,60.

Количество календарных дней месяца, в котором велась деятельность: в апреле — 30;

в мае — 28;

в июне — 30.

Коэффициент, учитывающий фактическое ведение деятельности: 0,97 [(30 дн. : 30 дн. + 28 дн. : 31 дн. + 30 дн. : 30 дн.) : 3 мес.].

Таким образом, значение K2 с учетом времени деятельности составит 0,582 (0,60 × 0,97).

Налоговая база по итогам налогового периода составила 355 765 руб. [(1800 руб. × 100 кв. м × 1,132 × 0,582) × 3 мес.].

Следовательно, сумма налога составит 53 365 руб. (355 765 руб. × 15%).

Налогоплательщик может уменьшить сумму исчисленного за налоговый период налога на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности, но не более чем на 50%.

(53 365 руб. × 50%) > (8000 руб.)

Следовательно, налогоплательщик имеет право уменьшить исчисленную сумму налога на всю сумму уплаченных взносов.

Таким образом, налог будет равен 45 365 руб. (53 365 руб. – 8000 руб.).

7.3. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)

Специальный налоговый режим для сельскохозяйственных товаропроизводителей относится к региональным налогам и вводится в действие законами субъектов Российской Федерации. Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога осуществляется в добровольном порядке.

Такой режим могут применять организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее переработку (в том числе на

арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию и (или) рыбу. При этом обязательным условием для перевода является то, что доля доходов от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной рыбы должна составить не менее 70% в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Для перехода налогоплательщиков на уплату единого сельскохозяйственного налога необходимо, чтобы по итогам работы за календарный год, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции (включая переработанную) составляла не менее 70%.

Пример. В течение календарного года организация занималась деятельностью, связанной с производством сельскохозяйственной продукции и ее первичной переработкой, а также иными видами деятельности.

По итогам календарного года организация получила доход в размере 10 000 000 руб., в том числе доход от реализации сельскохозяйственной продукции 6 000 000 руб.; доход от реализации продукции ее переработки — 2 000 000 руб.

Определим, имеет ли право организация признаваться сельскохозяйственным товаропроизводителем.

Доля дохода от реализации произведенной организацией сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, составит 80% $[(6\,000\,000\text{ руб.} + 2\,000\,000\text{ руб.}) : 10\,000\,000\text{ руб.} \times 100]$.

Полученная доля дохода от реализации в размере 80% дает право для признания организации в качестве сельскохозяйственного товаропроизводителя.

При переводе на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) отменяется ряд налогов (рис. 7.5).

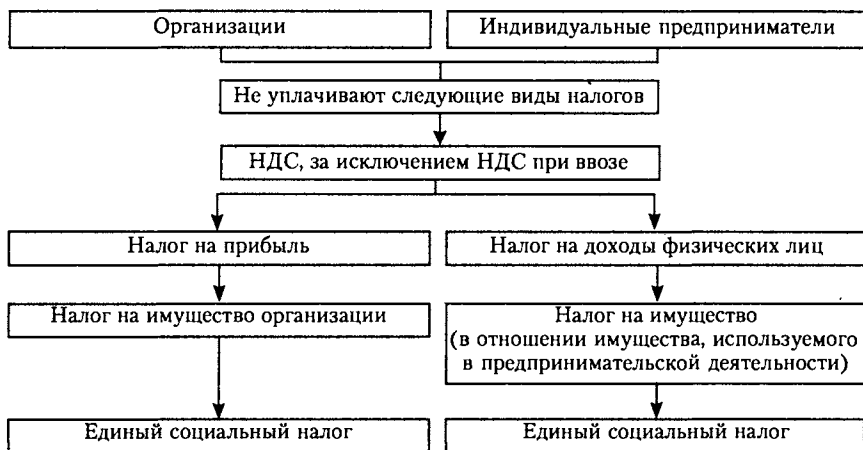


Рис. 7.5. Налоги, не уплачиваемые в связи с ЕСХН

При этом организации и индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, а также сохраняется обязанность по уплате иных налогов и сборов в соответствии с действующим налоговым законодательством. Кроме того, они сохраняют обязанности налоговых агентов по исчислению и уплате в бюджет налога на доходы физических лиц.

Не имеют права перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога организации и индивидуальные предприниматели:

- занимающиеся производством подакцизных товаров;
- организации, имеющие филиалы и представительства.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Налоговой базой по единому сельскохозяйственному налогу является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

В состав доходов налогоплательщика включаются как доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, так и вне-реализационные доходы (в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации).

Доходы, полученные в натуральной форме, определяются исходя из цен, предусмотренных ст. 40 НК РФ, без включения НДС.

В состав расходов, на которые для целей налогообложения могут быть уменьшены доходы, включаются:

- расходы на приобретение основных средств;
- расходы на ремонт основных средств;
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- арендные (в том числе лизинговые) платежи;
- расходы на обязательное страхование работников и имущества;
- суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам);
- суммы процентов, уплачиваемые по кредитам, и оплата услуг кредитных организаций;
- суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством;
- расходы на командировки;
- плата нотариусу за нотариальное оформление документов в пределах тарифов;
- расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- суммы налогов и сборов, уплаченных в соответствии с российским законодательством;
- другие расходы.

Если основные средства приобретаются организацией в период применения ею единого сельскохозяйственного налога, то расходы принимаются в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию. Если же основные средства приобретены до перехода на единый сельскохозяйственный налог, то порядок их учета устанавливается в зависимости от срока службы основных средств (табл. 7.7).

Таблица 7.7

**Порядок включения в расходы основных средств,
приобретенных до перехода на ЕСХН**

Срок полезного использования основных средств	Порядок включения в расходы
Срок службы до 3 лет включительно	В течение первого года уплаты ЕСХН
Срок службы от 3 до 15 лет включительно	В течение первого года уплаты ЕСХН — 50% стоимости; в течение второго года — 30% стоимости; в течение третьего года — 20%
Срок службы выше 15 лет	В течение 10 лет после перехода на ЕСХН равными долями от стоимости основных средств

При этом стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости имущества на момент перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Налогоплательщики имеют право уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предшествующих налоговых периодов. Как и в случае налогообложения прибыли, убыток не может уменьшить налоговую базу более чем на 30%. При этом списание убытка может производиться в течение 10 налоговых периодов.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетным периодом — полугодие.

Налоговая ставка установлена в размере 6%.

Порядок исчисления и уплаты налога. Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.

Уплаченные авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода (года). Уплата налога и авансового платежа производится по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налог можно рассчитать следующим образом:

$$\text{Налог} = \text{Доходы} - \text{Расходы} \times 6\%.$$

Уплата единого сельскохозяйственного налога по истечении налогового (отчетного) периода уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый (отчетный) период.

Сроки подачи налоговых деклараций представлены в табл. 7.8.

Таблица 7.8

Сроки подачи налоговых деклараций

Период	Организации	Индивидуальные предприниматели
Отчетный	Не позднее 25 дней после окончания отчетного периода	Не позднее 25 дней после окончания отчетного периода
Налоговый	Не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом	Не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом

Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, подают в налоговый орган заявление по своему местонахождению (месту жительства) с 20 октября до 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога. В заявлении указывают данные о доле дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), полученном ими по итогам календарного года, предшествующего году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, не вправе самостоятельно до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения.

Если по итогам налогового периода доля дохода налогоплательщиков от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составила менее 70%, налогоплательщики

обязаны произвести перерасчет налоговых обязательств исходя из общего режима налогообложения за весь указанный налоговый период. При этом пени и штрафы за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей налогоплательщики не уплачивают.

Налогоплательщики обязаны подать в налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) заявление о перерасчете налоговых обязательств и переходе на общий режим налогообложения в течение 20 календарных дней по истечении налогового периода, в котором доход от перечисленных выше видов деятельности составил менее 70%, и произвести уплату исчисленных сумм налогов до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу.

Налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог, вправе перейти на общий режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на общий режим налогообложения.

Пример. Налогоплательщик по итогам года:

- получил доходы в сумме 800 000 руб.;
- произвел расходы в сумме 500 000 руб.

По итогам полугодия:

- доходы составили 300 000 руб.;
- расходы 200 000 руб.

Доходы и расходы связаны только с производством сельскохозяйственной продукции.

Таким образом, по итогам года налоговая база составит 300 000 руб. (800 000 руб. – 500 000 руб.).

Сумма налога: 18 000 руб. (300 000 руб. × 6%).

При этом по итогам полугодия был уплачен авансовый платеж по ЕСХН в сумме 6000 руб. [(300 000 руб. – 200 000 руб.) × 6%].

Сумма единого налога, подлежащего уплате в бюджет за год, с учетом авансового платежа составит 12 000 руб. (18 000 руб. – 6000 руб.)

7.4. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ

Соглашения о разделе продукции появились в Российской Федерации в начале 1990-х годов. В 1995 г. был принят Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (далее — Закон о разделе продукции), направленный на привлечение инвесторов для разработки и добычи полезных ископаемых.

Специальный налоговый режим в виде системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, введенный главой 26.4 Налогового кодекса Российской Федерации, предполагает раздел продукции между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и стоимостном выражении. При этом инвестором считается юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных, заемных или привлеченных средств в поиск, разведку, добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр. Продукцией считается полезное ископаемое, добытое из недр на территории Российской Федерации, а также на континентальном шельфе и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, на участке недр, предоставленном инвесторам.

Применение специального режима при выполнении соглашений о разделе продукции возможно при соблюдении следующих условий:

- соглашения заключены после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции, и признания аукциона несостоявшимся;

- при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции в соответствии с п. 2 ст. 8 Закона о разделе продукции, где доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции;

- соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашений.

Прибыльная продукция — это произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции. **Компенсационная продукция** — это часть произведенной продукции при выполнении соглашения о разделе продукции, которая не должна превышать 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации — 90% общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов, состав которых устанавливается соглашением в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налоговый кодекс Российской Федерации предполагает различные режимы уплаты налогов инвесторами в рамках соглашения о разделе

ле продукции в зависимости от условий раздела продукции в каждом конкретном соглашении и схемы раздела продукции, под которую они подпадают в соответствии с Законом о разделе продукции. Закон допускает два варианта распределения продукции, а Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает два варианта уплаты налогов.

Первый вариант (п. 1 ст. 8 Закона о разделе продукции) предполагает, что общий объем добытой продукции разделяется на две части — одна компенсирует инвестору издержки, другая — прибыльную часть, которая в свою очередь распределяется между инвестором и государством в соответствии с конкретными условиями соглашения.

По первому варианту инвестор уплачивает следующие налоги:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- единый социальный налог;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- плату за пользование водными объектами;
- водный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог;
- акциз.

При этом инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов. Суммы уплаченных инвестором налогов, за исключением налога на прибыль и налога на добычу полезных ископаемых, подлежат возмещению.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями. В случае если указанное имущество используется для иных целей, оно облагается налогом на имущество организаций в установленном порядке.

Инвестор не уплачивает транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения.

Второй вариант (п. 2 ст. 8 Закона о разделе продукции) предполагает, что общий объем добытой продукции распределяется между государством и инвестором в соответствии с заключенным соглашением.

В этом случае инвестор уплачивает следующие налоги:

- налог на добавленную стоимость;

- единый социальный налог;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы.

Так же как и в первом варианте, инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов, если такое решение принимается органами власти субъекта Российской Федерации и муниципалитета, на территории которых реализуется соглашение о разделе продукции.

В обоих вариантах имеет место освобождение от уплаты таможенных пошлин при ввозе на территорию Российской Федерации товаров, предназначенных для работ в рамках соглашения о разделе продукции. При этом необходимо, чтобы эти работы были предусмотрены программами работ и сметами расходов, которые утверждаются в установленном порядке в соглашении.

В случае если нормативными правовыми актами законодательных органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления не предусмотрено освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов, затраты инвестора по уплате указанных налогов подлежат возмещению. В данном случае за счет уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту на величину эквивалентную сумме уплаченных налогов.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, уплачиваемых при применении специального налогового режима в виде соглашения о разделе продукции, признаются организации — инвесторы в соответствии с Законом о разделе продукции.

Налоговым кодексом Российской Федерации определены особенности уплаты отдельных налогов при выполнении соглашений о разделе продукции, а именно налога на добычу полезных ископаемых, налога на прибыль и налога на добавленную стоимость.

Порядок обложения налогом на добычу полезных ископаемых в рамках соглашения о разделе продукции соответствует общему режиму, однако есть некоторые отличительные черты.

Налоговая база определяется по каждому соглашению отдельно. Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. Налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть (Кц).

Рассчитанная налоговая ставка с учетом поправочного коэффициента применяется с учетом понижающего коэффициента 0,5, дей-

ствующий до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, который устанавливается соглашением. При достижении предельного уровня налоговая ставка применяется с коэффициентом 1, который не изменяется в течение всего срока действия соглашения. По иным соглашениям налоговые ставки при добыче полезных ископаемых, за исключением нефти и газового конденсата, применяются с коэффициентом 0,5 на протяжении всего срока действия соглашения.

Объектом обложения налогом на прибыль признается прибыль, полученная инвестором в связи с выполнением соглашения о разделе продукции. Прибыль определяется как разница между доходами и расходами налогоплательщика. Доходом налогоплательщика-инвестора признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору по соглашению, а также внереализационные доходы. Стоимость прибыльной продукции определяется следующим образом:

$$\text{Стоимость прибыльной продукции} = \text{Объем прибыльной продукции} \times \text{Цена продукции, установленной соглашением.}$$

Расходы налогоплательщика, вычитаемые при определении облагаемой прибыли, в целом соответствуют требованиям главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Разница в том, что расходы инвестора подразделяются на две группы (рис. 7.6).



Рис. 7.6. Расходы инвестора

Возмещаемые расходы определяются в соответствующем соглашении и включают как расходы, которые понес налогоплательщик в отчетном (налоговом) периоде, так и те, которые произведены налогоплательщиком до вступления соглашения в силу, при соблюдении условий, установленных в подп. 1 п. 9 ст. 346³⁸ НК РФ. Данные расходы подлежат возмещению инвестору в размере, не превышающем установленного соглашением предельного уровня компенсационной продукции, который не может быть выше 75% (или 90%). Если размер возмещаемых расходов превышает предельный уровень компенсационной продукции, возмещение расходов производится в пределах ука-

занного уровня. Не возмещенные в отчетном (налоговом) периоде расходы подлежат включению в состав возмещенных расходов в следующем налоговом периоде.

Расходы, уменьшающие налоговую базу, включают виды расходов, учитываемых в целях налогообложения в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации и не включенные в состав возмещаемых.

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Ставка налога 24%. Изменение ставки, действующей на дату вступления соглашения в силу, не происходит. Если в каком-либо налоговом периоде облагаемая база по налогу на прибыль оказалась отрицательной, то в данном налоговом периоде налоговая база принимается равной нулю. В последующих налоговых периодах налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на сумму убытка в течение 10 лет, но не более срока действия договора.

При выполнении соглашений о разделе продукции применяется ставка НДС, действующая в соответствующем налоговом периоде в соответствии с главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по соглашению о разделе продукции превышает общую сумму налога, полученная разница подлежит возмещению (возврату, зачету) из бюджета. В случае несоблюдения сроков возмещения суммы, подлежащие возврату, увеличиваются на $\frac{1}{360}$ ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый день просрочки (в рублях) или $\frac{1}{360}$ ставки ЛИБОР (при ведении учета в иностранной валюте).

Освобождаются от налогообложения:

- передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению о разделе продукции, между инвестором и оператором в соответствии с программой работ и сметой расходов;

- передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающего в качестве инвестора соглашения, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения;

- передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

Налогоплательщики представляют в налоговые органы по местонахождению участка недр налоговые декларации по каждому налогу

и по каждому соглашению о разделе продукции отдельно от другой деятельности. Налогоплательщики обязаны вести раздельный учет по операциям и деятельности в рамках соглашения о разделе продукции и по всем прочим видам деятельности.

Вопросы для самоконтроля

1. Кто не имеет право применять упрощенную систему налогообложения?
2. Что является объектом обложения при применении упрощенной системы налогообложения?
3. Какие налоги не уплачивают организации при применении упрощенной системы налогообложения?
4. Как рассчитывается единый налог на вмененный доход?
5. Какие сроки уплаты единого налога на вмененный доход?
6. Дайте определение понятиям «вмененный доход», «базовая доходность».
7. Кто имеет право применять единый сельскохозяйственный налог?
8. Каков объект обложения и налоговая ставка по единому сельскохозяйственному налогу?
9. Что такое прибыльная и компенсационная продукция в рамках соглашения о разделе продукции?
10. Какие операции освобождаются от НДС в рамках соглашения о разделе продукции?
11. Какие виды расходов вычитаются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в рамках соглашений о разделе продукции?
12. Какие платежи и налоги не уплачивают инвесторы при выполнении соглашения о разделе продукции?

ЛИТЕРАТУРА

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.

Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц».

Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Инструкция МНС России от 2 ноября 1999 г. № 54 «По применению Закона РФ „О налогах на имущество физических лиц“».

Приказ МНС России от 20 декабря 2000 г. № БГ-№-03/447 «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 21 „Налог на добавленную стоимость“ Налогового кодекса РФ».

Приказ МНС России от 18 декабря 2000 г. № БГ-3-03/440 «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 22 „Акцизы“ Налогового кодекса РФ».

Приказ МНС России от 29 ноября 2000 г. № БГ-3-08/415 «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 23 „Налог на доходы физических лиц“ Налогового кодекса РФ».

Приказ МНС России от 5 июля 2002 г. № БГ-3-05/344 «Об утверждении методических рекомендаций по порядку исчисления и уплаты единого социального налога».

Приказ МНС России от 20 декабря 2002 г. № БГ-3-02/729 «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 25 „Налог на прибыль организаций“ Налогового кодекса РФ».

Приказ МНС России от 2 апреля 2002 г. № БГ-3-21/170 «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 26 „Налог на добычу полезных ископаемых“ Налогового кодекса РФ».

Положение по бухгалтерскому учету от 6 мая 1999 г. № 32н «Доходы организации», ПБУ 9/99.

Положение по бухгалтерскому учету от 19 ноября 2002 г. № 114н «Учет расходов по налогу на прибыль», ПБУ 18/02.

Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» (с изменениями).

Вылкова Е.С. О налоге на имущество организаций в 2004 году // *Налоговый вестник.* 2004. № 2.

- Гаврилова Н.А. О транспортном налоге // Налоговый вестник. 2004. № 1.
- Горский И. В. Определение налога в НК РФ // Налоговая политика и практика. 2005. № 2.
- Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение. СПб. : Питер, 2005.
- Капустин К.Н. Порядок предоставления налоговых вычетов в 2005 году // Финансы. 2005. № 3.
- Качур О.В., Николаева И.В. Налог на прибыль как инструмент государственного регулирования инвестиционной деятельности // Экономический анализ. 2005. № 19.
- Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег. М. : Прогресс, 1978.
- Малис Н.И. Единый налог на вмененный доход // Налоговая политика и практика. 2005. № 3.
- Налоги и налогообложение в России : учебник / Л.Н. Лыкова. М. : Дело, 2004.
- Налоги и налогообложение в России : учебник / Л.П. Окунева. М. : Финстатинформ, 1996.
- Налоги и налогообложение в РФ : учебник / В.Г. Пансков. М. : МЦФЭР, 2004.
- Налоги и налогообложение : учебник / под. ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб. : Питер-Пресс, 2003.
- Налоги и налогообложение : учебник / Т.Ф. Юткина. М. : ИНФРА-М, 2001.
- Налоги и налогообложение : учебное пособие / под. ред. Г.Б. Поляка, А.Н. Романова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
- Налоги : учебник для вузов / под ред. Д.Г. Черника. М. : ИНФРА-М, 2001.
- Налоговое администрирование : учебное пособие / О.А. Миронова, Ф.Ф. Хамафеев. М. : Омега-Л, 2005.
- Озеров И.Х. Основы финансовой науки. М., 1917.
- Пансков В. Близка ли к завершению налоговая реформа // Российский экономический журнал. 2004. № 3.
- Полтораки А. Платежи в бюджет из прибыли. М. : Финансы и статистика, 1988.
- Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М. : ИНФРА-М, 1996.
- Рагимов С.Н., Волкова М.В. Еще один дебют упрощенной системы // Финансы. 2004. № 1.
- Рикардо Д. Начала политической экономии и податного обложения. М. ; Л. ; 1927.
- Сажина М.А. Формирование налоговой системы России в условиях становления рыночной экономики // Финансы и кредит. 2004. № 8.
- Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М. : Соцэкгиз, 1935.
- Терехова В.А. Актуальные вопросы организации учета в связи с изменениями налогообложения // Все для бухгалтера. 2005. № 15.
- Терехова В.А. Об учете доходов и расходов организаций при упрощенной системе налогообложения // Все для бухгалтера. 2005. № 9.
- Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. М., 1818.
- Федеральные налоги и сборы с организаций : учебник. М. : Статус-Кво 97, 2004.
- Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А.Г. Грязновой. М. : Финансы и статистика, 2002.
- Хаустов Ю.И., Качур О.В. Вопросы теории налогов. Истоки, 1999.
- Черник И.Д. Регулирование и порядок взимания единого социального налога // Финансы. 2005. № 2.