

——— ВЫСШЕЕ ФИНАНСОВОЕ ОБРАЗОВАНИЕ ———

О.И. Мамрукова

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

учебное пособие

8-е издание, переработанное



Москва, 2010

УДК 336.2(470+571)(075.8)
ББК 65.261.4(2Рос)я73-1
М22

Мамрукова, Ольга Ильинична.

М22 Налоги и налогообложение : учеб. пособие / О. И. Мамрукова. — 8-е изд., перераб. — М. : Издательство «Омега-Л», 2010. — 310 с. : ил., табл. — (Высшее финансовое образование). ISBN 978-5-370-01742-1

Агентство СІР РГБ

В учебном пособии рассмотрены классификация налогов, их функции, охарактеризованы элементы налогов, приведен порядок исчисления и уплаты. Материал изложен с учетом изменений, внесенных в Налоговый кодекс РФ. На практических примерах показана суть произошедших перемен, объяснены причины многочисленных поправок в налоговом законодательстве. В книге приведены таблицы и рисунки, которые помогут освоить данный предмет. К каждой главе разработаны вопросы для самоконтроля и тесты.

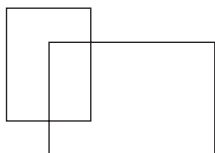
Для студентов вузов и слушателей факультетов по получению второго высшего образования по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ, аудит» и «Налоги и налогообложение».

УДК 336.2(470+571)(075.8)
ББК 65.261.4(2Рос)я73-1

ISBN 978-5-370-01742-1



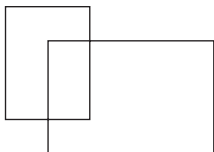
© Мамрукова О.И., 2003
© Мамрукова О.И., 2009, с изменениями
© Оформление. ООО «Издательство «Омега-Л», 2010



СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	5
1. Социально-экономическая сущность налогов и налоговая система	7
1.1. Налоговая реформа в России	7
1.2. Элементы налогообложения	12
1.3. Изменение сроков уплаты налога и сбора	16
1.4. Функции налогов	18
1.5. Принципы налогообложения	20
1.6. Классификация налогов. Налоговые проверки	20
<i>Выводы</i>	<i>27</i>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	<i>29</i>
<i>Тесты</i>	<i>29</i>
2. Налог на прибыль организаций	30
2.1. Характеристика элементов налога на прибыль организаций	30
2.2. Порядок определения доходов и расходов организации	35
2.3. Порядок расчета налоговой базы по налогу на прибыль	69
<i>Выводы</i>	<i>76</i>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	<i>78</i>
<i>Тесты</i>	<i>78</i>
3. Налог на добавленную стоимость	80
3.1. Характеристика элементов налога на добавленную стоимость	80
3.2. Порядок расчета налоговой базы по налогу на добавленную стоимость	92
<i>Выводы</i>	<i>110</i>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	<i>112</i>
<i>Тесты</i>	<i>112</i>
4. Акцизы	113
4.1. Характеристика акцизов. Элементы обложения	113
4.2. Ставки акцизов	121
4.3. Акцизы на алкогольную продукцию и прямогонный бензин	132
<i>Выводы</i>	<i>140</i>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	<i>141</i>
<i>Тесты</i>	<i>141</i>
5. Водный налог	142
5.1. Место водного налога в системе ресурсных платежей	142
5.2. Налоговые ставки	145

<i>Выводы</i>	152
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	153
<i>Тесты</i>	153
6. Налог на доходы физических лиц	154
6.1. Подоходное налогообложение физических лиц	154
6.2. Элементы налога на доходы физических лиц	159
<i>Выводы</i>	194
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	195
<i>Тесты</i>	196
7. Страховые взносы во внебюджетные фонды	197
<i>Выводы</i>	215
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	216
<i>Тесты</i>	217
8. Земельный налог	218
8.1. Характеристика платежей за землю и порядок уплаты земельного налога	218
8.2. Налоговая ставка	225
<i>Выводы</i>	232
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	233
<i>Тесты</i>	234
9. Транспортный налог	235
9.1. Платежи в дорожные фонды	235
9.2. Элементы транспортного налога. Порядок его исчисления и уплаты	237
<i>Выводы</i>	245
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	246
<i>Тесты</i>	246
10. Налог на имущество организаций	247
10.1. Элементы налога на имущество организаций	247
10.2. Порядок исчисления налога и авансовых платежей	256
<i>Выводы</i>	259
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	260
<i>Тесты</i>	260
11. Специальные налоговые режимы	261
11.1. Особенности обложения единым сельскохозяйственным налогом	261
11.2. Упрощенная система налогообложения	273
11.3. Упрощенная система налогообложения на основе патента	285
11.4. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	294
<i>Выводы</i>	305
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	306
<i>Тесты</i>	307
Ответы к тестам	309
Литература	310



ПРЕДИСЛОВИЕ

Учебное пособие «Налоги и налогообложение» содержит краткое изложение сущности налогов, сборов и других платежей обязательного характера, их элементов, исторических аспектов формирования налоговой системы в Российской Федерации, особенностей проведения и перспектив завершения налоговой реформы.

Цель издания — сформировать у студентов четкое представление о налогах и сборах, их видах; об отношениях, возникающих при установлении и взимании налогов; оказать помощь в углублении и систематизации знаний в области налогообложения; рассмотреть процесс создания и реформирования налоговой системы в Российской Федерации.

Курс основывается на знании дисциплин «Экономическая теория», «Гражданское законодательство Российской Федерации», «Финансы», «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность».

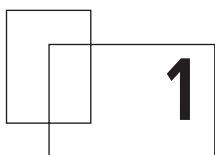
Основные задачи изучения курса «Налоги и налогообложение» следующие:

- 1) овладение понятийным аппаратом в области налоговых правоотношений;
- 2) изучение широкого круга вопросов, связанных с порядком исчисления и уплаты налогов;
- 3) формирование представления об основах корпоративного налогового планирования.

Успешное овладение дисциплиной «Налоги и налогообложение» позволит применить полученные знания в практической работе бухгалтера, на которого и возложены обязанности исчисления налогов, контроля за своевременным их перечислением в бюджет и внебюджетные фонды, а также осуществления налоговой оптимизации в организации.

Изложение материала строится с учетом требований образовательной технологии, применяемой в Международном институте экономики и права.

Материалами для написания данного учебного пособия послужили действующие акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и органов местного самоуправления, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и глав субъектов РФ, инструктивные материалы Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы. При написании были использованы также публикации в российской литературе и периодических изданиях.



СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ И НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА

1.1. Налоговая реформа в России

Переход экономики России на принципы рыночного хозяйствования выявил острую необходимость реформирования всей финансовой системы страны и прежде всего — в налоговой сфере. Первые попытки структурных налоговых изменений, предпринимаемые в начале 1990-х гг., хоть и заменили ранее существовавшую советскую систему планового распределения прибыли организаций, когда в бюджет изымалась ее часть, оставшаяся после формирования в соответствии с установленными нормативами различных производственных и непроизводственных фондов, но не решили (а в тех условиях тотальной нестабильности и не могли решить) основную задачу налоговой системы: учесть интересы всех субъектов экономических отношений.

Первыми законодательными актами, принятыми в рамках налоговых преобразований, были Закон РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-I «О плате за землю» и Закон РФ от 18 октября 1991 г. № 1759-I «О дорожных фондах в Российской Федерации». В декабре 1991 г. законами РФ, вводимыми в действие с 1 января 1992 г., были утверждены налог на добавленную стоимость, акцизы, подоходный налог с физических лиц и другие налоги и пошлины. Изменения налоговой системы России в тот период были зафиксированы в Законе РФ от 27 декабря 1992 г. № 2118-I «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (далее — Закон об основах налоговой системы).

Закон об основах налоговой системы впервые в новейшей истории России установил общие принципы построения налоговой системы, определил перечень налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов. В него были включены положения о правилах установления и введения в действие новых налогов.

Налоговую систему образовывала совокупность отношений по взиманию налогов, сборов, пошлин и других платежей в установленном законом порядке.

В состав *федеральных налогов* в соответствии с Законом об основах налоговой системы вошли:

- налог на добавленную стоимость (НДС);
- акцизы на отдельные группы и виды товаров;
- налог на доходы банков;
- налог на доходы от страховой деятельности;
- налог с биржевой деятельности (биржевой налог);
- налог на операции с ценными бумагами;
- таможенная пошлина;
- отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- подоходный налог (налог на прибыль с организаций);
- подоходный налог с физических лиц;
- налоги, служащие источниками образования дорожных фондов;
- гербовый сбор;
- государственная пошлина;
- налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;
- сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний.

К *региональным налогам* были отнесены:

- налог на имущество организаций;
- лесной налог;
- плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем;
- сбор на нужды образовательных учреждений.

Федеральные налоги, размеры их ставок, объекты налогообложения, круг плательщиков, порядок их зачисления в бюджет или внебюджетный фонд устанавливаются законодательными актами РФ и взимаются на всей территории Российской Федерации.

К *местным налогам* Законом об основах налоговой системы были отнесены:

- налог на имущество физических лиц;
- земельный налог;
- налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;

- налог на рекламу;
- налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;
- налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы.

НДС, акцизы, налог на доходы банков, налог от страховой деятельности, налог с биржевой деятельности, налог на операции с ценными бумагами, таможенные пошлины, сборы за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний зачислялись в федеральный бюджет.

Подходный налог (налог на прибыль организаций) и подходный налог с физических лиц выступали регулирующими доходными источниками, суммы отчислений по ним в бюджеты разных уровней определялись при утверждении бюджета субъекта РФ.

Гербовый сбор, государственная пошлина, налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения, зачислялись в местные бюджеты.

Для России 1990-х гг. были характерны общий высокий уровень налогового бремени, неоправданно большое количество налогов и сборов, неравномерное распределение налоговой нагрузки по отраслям экономики и отдельным налогоплательщикам, сложность и методическая неотработанность законодательных норм и правил исчисления налогов, многочисленность и противоречивость нормативных документов, отсутствие достаточных правовых гарантий для плательщиков и получателей налогов, нестабильность налоговых норм, приоритет ведомственных инструкций над законами, неоднозначность и расплывчатость отдельных принципиальных положений законов, введение налоговых норм задним числом, огромное количество дополнений и пояснений к официальным текстам законов, стойкое нежелание со стороны налоговых органов консультировать налогоплательщиков, низкая общая налоговая культура всех участников налоговых отношений.

Устранить существующие недостатки можно было путем создания единой законодательной и нормативной базы налогообложения, которая учитывала бы интересы всех субъектов налоговых отношений и служила платформой для строительства единой, логически цельной и согласованной системы налоговых платежей. Именно такие задачи ставились перед создателями Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ), первая часть которого была принята 31 июля 1998 г. Федеральным законом № 146-ФЗ.

С точки зрения налоговой системы переходный период к рыночной экономике можно разделить на два этапа.

Первый этап начался в 1991 г. принятием всех основных законов о налогах и завершился в 1998 г. Он характеризуется постоянными изменениями налогов в течение каждого календарного года, неожиданным и плохо обоснованным введением дополнений в налоговое законодательство, почти полным отсутствием научного прогнозирования последствий тех или иных законодательных решений. В экономике в этот период отмечалось значительное снижение всех социально-экономических показателей, включая инвестиции в основной капитал и объемы промышленного производства. Продукция промышленности сократилась почти в два раза. При этом спад производства не был структурным, а охватывал все отрасли. Дефолт августа 1998 г. усугубил экономическую ситуацию.

Основные направления налоговой политики государства на первом этапе налоговой реформы:

- 1) снижение налогового бремени на отечественного товаропроизводителя;
- 2) перенос центра налогового давления с товаропроизводителей на потребителей продукции путем снижения прямых налогов через некоторое ужесточение косвенных налогов;
- 3) выравнивание налогообложения за счет отмены ряда налоговых льгот;
- 4) упрощение системы налогов и сборов;
- 5) ликвидация практики уплаты налогов бартерным методом и денежными суррогатами;
- 6) ограничение прав представительных органов регионов и органов местного самоуправления в области федеральных налогов;
- 7) повышение собираемости налогов.

Второй этап налоговой реформы начался с 1999 г. и продолжается по настоящее время. Его началом можно считать введение в действие части первой НК РФ, а продолжением — поэтапное, по главам, введение в действие части второй НК РФ.

Для налоговой политики второго этапа налоговой реформы характерны:

- 1) стабилизация налоговой системы РФ;
- 2) жесткая регламентация введения новых налогов и сборов, а также законодательных актов об их изменениях;
- 3) общее сокращение числа видов налогов и введение закрытого перечня региональных и местных налогов;
- 4) классификация налоговых правонарушений и дифференциация финансовой ответственности за них, разделение умышленно-

сти и случайности, однократности и повторности правонарушений, степени их тяжести и последствий для бюджета;

5) гарантия прав налогоплательщиков.

Таким образом, продолжается эволюционный процесс налоговой реформы без кардинальной ломки.

Налог используется государством как способ перераспределения национального дохода. Посредством него часть выручки, прибыли или дохода юридических и физических лиц направляется в бюджетные либо внебюджетные денежные фонды, а затем используется на решение общественных задач. Налог следует рассматривать прежде всего как особый экономический институт, совокупность экономических отношений, а уже затем как обязательный денежный взнос или платеж, уплачиваемый юридическими и физическими лицами в определенном размере и в определенный срок.

Признаки категории налога вытекают из отличительных особенностей отношений налогоплательщика с государством. Такими признаками считаются следующие. Во-первых, *переход права собственности на денежные средства*, ранее принадлежавшие плательщику налога, *к государству*. Во-вторых, *императивность* (строго обязательный характер): субъект налога не вправе отказаться от возложенной на него обязанности безвозмездно внести часть своего дохода, а в случае невыполнения применяются санкции по принудительному взысканию. В-третьих, *индивидуальная безвозмездность* (безвозвратность) передаваемой части дохода: данная часть дохода не возвратится субъекту налога, и он не получит никаких прав, в том числе и права на участие в распределении отданной части своего дохода. В-четвертых, *легитимность*: установление налогов на основе законодательного права, а их взимание осуществляется только с законных операций. В-пятых, *внесение налогов в бюджет или внебюджетные фонды в точно определенных размерах и в определенный срок*. В-шестых, *обеспечение платежеспособности публичной власти*.

Закон об основах налоговой системы фактически ставил знак равенства между налогом и другими видами платежей, такими как сбор и пошлина, что следовало из формулировки, приведенной в законе: «Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами».

В результате такой неточности к системе налогов были причислены те платежи в бюджет, которые не обладали признаком индивидуальной безвозмездности, а именно: платежи за пользование природными ресурсами, государственная пошлина, лесной доход, плата за

воду, гербовый сбор и другие, носящие характер своеобразной оплаты либо оказываемых государственными органами услуг, либо принадлежащих государству ресурсов.

НК РФ дал точное определение понятий «налог» и «сбор». Итак, согласно ст. 8 первой части НК РФ 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.

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

Несмотря на то что и налог и сбор — обязательные платежи, правовая природа у них различна. Уплата сборов — одно из условий совершения государством определенных юридически значимых действий в пользу плательщика. Иными словами, сбор всегда индивидуально возмезден. Кроме того, предполагается, что суммы сборов в определенной мере считаются покрытием расходов на выполнение тех самых юридических действий. Таким образом, столь важный признак налога, как индивидуальная безвозмездность, получил законодательное подтверждение.

1.2. Элементы налогообложения

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения. *Элементами налогообложения выступают:*

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

Кроме того, при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

В отдельных случаях НК РФ устанавливает *специальный налоговый режим* — особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода. К специальным налоговым режимам относятся: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Налогоплательщиком, или субъектом налогообложения, становится любое юридическое или физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность, владеющее имуществом или при иных обстоятельствах, при наличии которых возникает соответствующее налоговое обязательство.

В НК РФ (ст. 19) плательщиками налогов и сборов признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

В налоговом законодательстве РФ произошли определенные изменения в отношении налогоплательщика — юридического лица. В начале становления налоговой системы руководствовались следующим принципом: если в налоговом законе в качестве плательщика указано юридическое лицо, то оно и уплачивает налог по месту своей постановки на налоговый учет (т.е. по месту своей государственной регистрации); если же среди плательщиков названы филиалы и представительства, то налоги должны ими уплачиваться по месту их нахождения. При решении вопроса о перечне необходимых к уплате налогов налоговые инспекции принимали во внимание и такие факторы, как наличие у обособленного подразделения расчетного счета, самостоятельного баланса, выручки и т.п.

Первый шаг на пути к изменению понятия «плательщик налога» был сделан с принятием постановления Правительства РФ от 1 июля 1995 г. № 660 «О порядке расчетов с федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Российской Федерации по налогу на прибыль предприятий и организаций, в состав которых входят территориально обособленные структурные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного (текущего, корреспондентского) счета», согласно которому доля прибыли, приходящаяся на территориально обособленное структурное подразделение, определяется исходя из средней величины удельного веса среднесписочной численности работников (фонда оплаты труда) и удельного веса стоимости основных производственных фондов этих структурных подразделений в

соответствующих показателях по организации в целом. При этом организация самостоятельно определяет, какой из показателей должен применяться: среднесписочная численность работников или фонд оплаты труда.

С вводом в действие первой части НК РФ плательщиком налогов и сборов признается только юридическое лицо. Юридические лица обязаны встать на налоговый учет и осуществлять уплату всех налогов по местонахождению каждого своего территориально обособленного подразделения.

Филиалы и иные обособленные структурные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по местонахождению филиалов и иных обособленных подразделений.

Один из существенных элементов налога — объект налогообложения. Каждый отдельный налог должен иметь свой, не совпадающий с другими налогами объект налогообложения.

Общая часть НК РФ фактически продублировала определение объекта налогообложения, закрепленное Законом об основах налоговой системы. В ст. 38 НК РФ говорится о том, что объект налогообложения — реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Под *имуществом* понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ (далее — ГК РФ).

Товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

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

Налоговая база представляет стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Налоговая ставка — величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговая база, порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ.

Налоговая база и порядок ее определения по региональным и местным налогам устанавливаются НК РФ, а налоговые ставки по региональным и местным налогам — соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

По способу установления выделяют твердые (специальные) и процентные (адвалорные) ставки. Первые устанавливаются в абсолютной сумме, вторые — в процентах объекта обложения. Процентные ставки подразделяются на пропорциональные, прогрессивные и регрессивные. Размер пропорциональной налоговой ставки не зависит от величины налоговой базы, прогрессивная налоговая ставка увеличивается вместе с ростом базы налогообложения, а регрессивная — уменьшается при увеличении налогооблагаемой базы.

Налоговым периодом считается календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее будет период со дня ее государственной регистрации до конца данного года.

При создании организации в день, попадающий в период с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

Порядок исчисления налога состоит в том, что налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. Тогда не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление. В нем должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или

уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. В случае если указанные лица уклоняются от получения налогового уведомления, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

О порядке и сроках уплаты налога говорится в ст. 57 и 58 НК РФ, согласно которым уплата налога производится разовым платежом всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ, в наличной или безналичной форме. Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

1.3. Изменение сроков уплаты налога и сбора

Уплата налогов в установленный срок — главная обязанность налогоплательщика, однако НК РФ предусматривает условия, при которых сроки уплаты налогов и сборов могут быть изменены, т.е. перенесены на более поздний срок.

Срок уплаты налога и сбора может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога.

Срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении налогоплательщика:

- 1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- 2) проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах;
- 3) имеются достаточные основания полагать, что лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.

В НК РФ приводится *несколько форм изменения сроков уплаты налогов*, а именно:

- отсрочка;
- рассрочка;
- инвестиционный налоговый кредит.

Под *отсрочкой* и *рассрочкой* законодатель понимает изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных ст. 64 НК РФ, на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более года, но не превышающий три года, может быть предоставлена по решению Правительства РФ.

За отсрочку или рассрочку необходимо заплатить $\frac{1}{2}$ ставки рефинансирования Центрального банка РФ (Банка России).

И отсрочка, и рассрочка могут предоставляться по одному или нескольким налогам на основании заявления заинтересованного лица, что оформляется договором установленной формы, который заключается между специально уполномоченным органом и заинтересованным лицом. Если изменяется срок уплаты федерального налога, то необходимо обратиться в федеральный орган исполнительной власти, а именно в Министерство финансов РФ. Если законодательством РФ предусмотрено перечисление федерального налога или сбора в бюджеты разного уровня, срок уплаты в части сумм, поступающих в федеральный бюджет, изменяется на основании решения Министерства финансов РФ, а в части сумм, поступающих в бюджет субъекта РФ или местный бюджет, — на основании решения соответствующего финансового органа.

Вместе с заявлением об изменении срока уплаты налога или сбора налогоплательщик предоставляет следующие документы: справку налогового органа по месту учета об отсутствии оснований, исключающих возможность изменения срока уплаты налогов или сборов; справку налогового органа по месту налогового учета о задолженности в бюджеты разных уровней и о предоставленных ранее отсрочках, рассрочках, налоговых кредитах, инвестиционных налоговых кредитах с выделением сумм, не уплаченных на момент обращения; обязательство налогоплательщика, предусматривающее на период действия отсрочки (рассрочки) соблюдение условий, на которых принимается решение об изменении срока уплаты задолженности; копию устава (положения) организации; баланс и другие формы бухгалтерской отчетности, характеризующие финансовое положение налогоплательщика за предыдущий год и за истекший период того года, в котором он обратился по поводу изменения сроков уплаты налога; документы об имуществе, которое может выступать или выступает предметом залога, либо поручительство, в случае предоставления инвестиционного налогового кредита — заверенные

в установленной форме копии договора залога имущества либо поручительства.

Основаниями для предоставления организациям инвестиционного налогового кредита считаются:

- проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;
- осуществление внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;
- выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению;
- выполнение организацией государственного оборонного заказа.

Инвестиционный налоговый кредит может предоставляться по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и местным налогам. Срок, на который может предоставляться инвестиционный налоговый кредит, — от года до пяти лет. Размер ставки дифференцируется от $\frac{1}{2}$ до $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования Банка России.

1.4. Функции налогов

Функция налога — это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов.

Налоги выполняют функции:

- фискальную, или бюджетную;
- распределительную;
- контрольную;
- регулирующую.

Фискальная функция позволяет осуществлять формирование финансовых ресурсов государства в бюджетной системе и внебюджетных фондах.

В рамках *распределительной функции* выделяют пять подфункций:

- 1) первоначальную распределительную;

- 2) перераспределительную;
- 3) стимулирующую;
- 4) сдерживающую;
- 5) воспроизводственную.

Первоначальная распределительная подфункция выражается в создании основных или первичных доходов бюджета за счет участников материального производства: организаций и наемных работников.

Дальнейшее межотраслевое и территориальное перераспределение ресурсов государством создает вторичные, или производные, доходы, полученные в результате налогообложения отраслей непродовственной сферы, т.е. реализуется перераспределительная подфункция.

Стимулирующая подфункция реализуется через систему льгот, исключений, преференций (предпочтений), которые увязываются с льготообразующими признаками объекта налогообложения и направлены на развитие производства и социальной сферы, занятость социально незащищенных слоев населения, благотворительность. Налоговые льготы в различной форме стимулируют увеличение денежного потока по этим направлениям.

Сдерживающая подфункция призвана ограничить потребление тех или иных товаров в интересах государства, отечественных производителей или граждан. Примерами могут служить увеличение ввозных таможенных пошлин на зарубежные товары, рост акцизов и др.

Подфункцию воспроизводственного назначения несут в себе платежи за пользование природными ресурсами, транспортный налог, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог и др. Эти налоги имеют четкую отраслевую принадлежность и несут компенсационную нагрузку за использование природных ресурсов страны.

С помощью *контрольной функции* обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, оценивается эффективность налогового механизма и выявляется необходимость внесения изменений в налоговую политику и бюджетную систему. Контрольная функция распространяется и на сферу распределения налоговых потоков, отслеживая целевое использование денежных ресурсов и их эффективность.

Используя *регулирующую функцию* налогов, государство оказывает прямое воздействие на процессы производства и обращения, стимулируя или сдерживая их темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения. Бюджетное планирование влияет на денежную, кредитную, финансовую политику, решая в глобальном масштабе соци-

альные вопросы, проблемы занятости населения, задачи развития материального производства, вопросы ценовой политики.

1.5. Принципы налогообложения

Принципы налогообложения были сформулированы еще А. Смитом в книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776). К ним относятся принципы всеобщности, справедливости, определенности и удобства.

Современные теория и практика налогообложения рассматривают принципы, на которых строится налоговая система в государстве, с двух позиций. С одной стороны, это принципы, лежащие в основе теории налогов, с другой — принципы построения налогового механизма.

В основу теории налогов положены фундаментальные, или всеобщие, принципы, используемые в налоговых системах всех стран. Эти принципы можно сгруппировать следующим образом:

- 1) финансовые: нейтральность, достаточность, эластичность;
- 2) справедливости: всеобщность, равномерность;
- 3) налогового управления: определенность, экономность, контролируемость, удобность.

Принципы построения конкретной налоговой системы служат основой для принятия налогового закона в стране. Они включают три группы принципов, а именно:

- 1) организационные: единство налоговой политики, единство системы налогов, разграничение полномочий;
- 2) юридические: законность, ясность налогового законодательства и толкование его в пользу налогоплательщика, приоритет норм налогового законодательства, приоритет международных норм;
- 3) экономические: всеобщность налогообложения, экономическая обоснованность налогообложения, недопущение дискриминации налогоплательщиков, равное налоговое бремя исходя из фактической способности к уплате налогов.

1.6. Классификация налогов. Налоговые проверки

Классифицировать налоги и сборы можно по признакам:

- по субъектам и объектам обложения;

- видам ставок и способу обложения (взимания) налога;
- источникам уплаты и назначению налога;
- принадлежности налога к уровню управления;
- праву использования налоговых поступлений;
- возможности переложения налога на потребителя.

В зависимости от принадлежности к уровню управления налоги и сборы подразделяются на федеральные, региональные и местные.

Федеральные налоги и сборы устанавливаются НК РФ, они обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. Согласно ст. 13 НК РФ к ним относятся:

- 1) НДС;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) налог на прибыль организаций;
- 5) налог на добычу полезных ископаемых;
- 6) водный налог;
- 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биоресурсов;
- 8) государственная пошлина.

Региональные налоги и сборы устанавливаются в соответствии с НК РФ и вводятся в действие законами субъектов РФ, они обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов РФ. При установлении налога органы власти субъекта РФ определяют налоговые льготы, налоговую ставку в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу.

В ст. 14 НК РФ перечислены региональные налоги и сборы. К ним относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

Местные налоги и сборы устанавливаются и вводятся в действие в соответствии с НК РФ нормативными актами представительных органов местного самоуправления, они обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований. Местные налоги и сборы установлены ст. 15 НК РФ. К ним относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

Выездная проверка налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора), его филиала или представительства проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Форма решения должна соответствовать приложению 2 Порядка назначения выездных налоговых проверок, утвержденного

приказом Министерства РФ по налогам и сборам от 8 октября 1999 г. № АП316/318.

Указанное решение должно в обязательном порядке содержать следующие сведения: наименование налогового органа; номер решения и дату его вынесения; наименование налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) или фамилию, имя, отчество индивидуального предпринимателя, в отношении которого назначается проверка (в случае назначения выездной налоговой проверки филиала или представительства налогоплательщика-организации помимо наименования организации указываются наименование филиала или представительства, в отношении которого назначается проверка, а также код причины постановки на учет); идентификационный номер налогоплательщика; период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) либо его филиала или представительства, за который проводится проверка; вопросы проверки (виды налогов, по которым проводится проверка); фамилии, имена, отчества, должности и классные чины (специальные звания) лиц, входящих в состав проверяющей группы, в том числе сотрудников федеральных органов налоговой полиции, иных правоохранительных и контролирующих органов (в случае привлечения этих лиц к налоговым проверкам в установленном порядке); подпись лица, вынесшего решение, с указанием его фамилии, имени, отчества, должности и классного чина.

В том случае, если в период с момента вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки (постановления о проведении повторной выездной налоговой проверки) до момента ее окончания возникнут обстоятельства, вызывающие необходимость расширения (изменения) состава проверяющей группы, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, проводящего проверку, может вынести решение (постановление) о внесении соответствующих дополнений (изменений) в решение о проведении выездной налоговой проверки (постановление о проведении повторной выездной налоговой проверки).

Выездной налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Следует обратить внимание на то, что в НК РФ не содержится ограничений для налоговых органов при охвате проверкой периодов текущего календарного года. Данная позиция изложена в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Согласно п. 27 указанного Постановления при

толковании данной нормы необходимо исходить из того, что она имеет цель — установить временные ограничения при определении налоговым органом периода прошлой деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен проверкой и не содержит запрета на проверки налоговых периодов текущего календарного года.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться как по одному, так и по нескольким видам налогов.

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. Исключение из этого правила составляют случаи, когда такая проверка осуществляется в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, организации — плательщика сбора, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Решение руководителя (его заместителя) вышестоящего налогового органа о назначении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа оформляется в виде мотивированного постановления с указанием обстоятельств, послуживших основанием для назначения указанной проверки. При этих обстоятельствах выездная налоговая проверка может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

Срок проведения выездной налоговой проверки по общему правилу не может превышать двух месяцев, если иное не установлено ст. 89 НК РФ. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев. При проведении налоговым органом выездной налоговой проверки организации, имеющей филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства, т.е. может превышать общеустановленный срок.

Выездные налоговые проверки филиалов и представительств могут проводиться налоговым органом как в рамках проверки самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора), так и независимо от него, т.е. самостоятельно.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт проверки по форме, установленной инструкцией Министерства РФ по налогам и сборам от 10 апреля 2000 г. № 60

«О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах».

Акт проверки подписывается лицами, проводившими проверку, и руководителем проверяемой организации (индивидуальным предпринимателем) либо их представителями. В случае отказа представителей организации подписать акт делается соответствующая запись в акте. В течение 15 рабочих дней со дня получения акта проверки налогоплательщик вправе представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом либо по его отдельным положениям с приложением документов (заверенных копий), подтверждающих обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки.

Реализация названного права позволяет налогоплательщику активно отстаивать свою позицию на стадии рассмотрения акта проверки и способствует в дальнейшем принятию налоговым органом правильного и справедливого решения.

По истечении 10 рабочих дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также представленные налогоплательщиком дополнительные документы и материалы и принимает решение:

- о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В последнее время существенно возросла роль *камеральных налоговых проверок* при проведении налогового контроля. Расширение прав налогового органа в получении необходимой информации о налогоплательщике позволило значительно увеличить результативность таких проверок (например, по обоснованности возмещения налогоплательщикам из бюджета сумм НДС по экспортным операциям).

Согласно ст. 88 НК РФ под камеральной проверкой понимается проверка представленных налогоплательщиком в налоговый орган налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, проводимая по месту нахождения налогового органа.

В перспективе планируется сделать такие камеральные проверки основной формой налогового контроля. Связано это со следующими

ми обстоятельствами. Во-первых, камеральная проверка — наименее трудоемкая форма налогового контроля (затраты труда на ее проведение на несколько порядков ниже, чем на проведение выездной проверки) и в наибольшей степени поддается автоматизации. Во-вторых, данным видом налогового контроля, как правило, охватываются 100% налогоплательщиков, представивших налоговую отчетность в налоговые органы, в то время как выездные проверки налоговые органы имеют возможность проводить лишь у 20—25% налогоплательщиков.

Камеральная проверка имеет двойное назначение: во-первых, это средство контроля за правильностью и достоверностью составления налоговых деклараций, а во-вторых, основное средство отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок. Выездная проверка как наиболее трудоемкая форма налогового контроля должна назначаться только в тех случаях, когда возможности камеральных проверок исчерпаны, т.е. в отношении налогоплательщика должны быть проведены контрольные мероприятия, требующие присутствия инспектора непосредственно на проверяемом объекте.

В соответствии со ст. 88 НК РФ в процессе проведения камеральной проверки налоговый инспектор может истребовать у налогоплательщика любые дополнительные документы и сведения, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, получить показания свидетелей, назначить встречные проверки, экспертизу и т.д.

Если еще три-четыре года назад камеральные проверки состояли преимущественно в арифметической проверке правильности подсчета сумм налогов и, как следствие, имели крайне низкую эффективность, то сейчас в основе проверки лежит анализ показателей налоговой отчетности и иной информации о деятельности налогоплательщиков, полученной из разных внутренних и внешних источников (камеральный анализ), позволяющий выявить сферы возможных налоговых нарушений и определить перечень налогоплательщиков с повышенным риском совершения налоговых правонарушений для включения в план выездных налоговых проверок.

В процессе работы применяются самые разнообразные приемы: анализ уровня и динамики основных показателей финансово-хозяйственной деятельности организации, в том числе их сравнительный анализ с данными по аналогичным организациям; проверка логической связи между различными отчетными и расчетными показателями; проверка этих показателей на предмет сопоставления с данными внешних источников; предварительная оценка бухгалтерской

отчетности и налоговых деклараций с точки зрения достоверности отдельных отчетных показателей, наличия сомнительных моментов или несоответствий, указывающих на возможное наличие нарушений налоговой дисциплины.

Важная составная часть камерального анализа — оценка достоверности показателей налоговой отчетности, отражающих объемы производства и реализации продукции (работ, услуг), посредством сопоставления уровня и динамики этих показателей с имеющимися в налоговом органе показателями объемов потребленной налогоплательщиком электро- и теплоэнергии, сырьевых и иных материальных ресурсов. При выявлении несоответствий в уровне и динамике данных показателей налогоплательщика вызывают в налоговый орган для дачи соответствующих пояснений, а при наличии оснований полагать, что отраженные в налоговой декларации показатели недостоверны, налоговый орган производит доначисление сумм заниженных налогов либо включает налогоплательщика в план проведения выездной налоговой проверки в первоочередном порядке.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком и служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Специального решения руководителя (его заместителя) на проведение такой проверки не требуется. Налоговый орган должен провести камеральную налоговую проверку в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов. Периодичность проведения камеральных проверок не установлена, частота их проведения налоговым органом зависит от возникновения соответствующей необходимости.

Начиная с 2007 г. в НК РФ впервые закреплён порядок оформления актов как при камеральной, так и при выездной проверке. Статья 100 НК РФ предусматривает, что, если нарушения выявлены в ходе проведения камеральной налоговой проверки, акт должен быть составлен в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

НК РФ отменил понятие встречных проверок. Однако сам институт истребования документов у контрагентов проверяемого лица или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого лица, сохранился.

Истребование документов (информации) может производиться как в процессе проверки, так и при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Порядку истребования документов посвящена ст. 93¹ НК РФ.

Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные контрольные мероприятия, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы документы. Налоговый орган по месту учета направляет лицу требование о предоставлении документов. Лицо, получившее требование, обязано его исполнить в течение пяти рабочих дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией).

Отказ лица от предоставления запрашиваемых документов или непредоставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 129¹ НК РФ.

В случае отказа лица, которому адресовано требование о предоставлении документов, должностное лицо налогового органа, проводящее выездную или камеральную налоговую проверку, производит выемку (принудительное изъятие) необходимых документов. Порядок проведения выемки установлен ст. 94 НК РФ.

Необходимо отметить, что в рамках проведения встречной проверки налоговый орган вправе истребовать только документы. Следовательно, требования налогового органа о получении каких-либо сведений или пояснений, не имеющих документальной формы, недопустимы. Вместе с тем налоговый орган вправе получить интересующую информацию иным способом, установленным НК РФ. Так, налоговый орган в соответствии со ст. 90 НК РФ вправе привлечь для дачи показаний свидетеля — лицо, которому могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля.



Выводы

Закон об основах налоговой системы впервые в новейшей истории России установил общие принципы построения налоговой системы, определил перечень налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, права,

обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов, а также положения о правилах принятия и введения в действие новых налогов.

Для России 1990-х гг. были характерны общий высокий уровень налогового бремени, неоправданно большое количество налогов и сборов, неравномерное распределение налоговой нагрузки по отраслям экономики и отдельным налогоплательщикам, сложность и методическая неотработанность законодательных норм и правил исчисления налогов, многочисленность и противоречивость нормативных документов, отсутствие достаточных правовых гарантий для плательщиков и получателей налогов, нестабильность налоговых норм, приоритет ведомственных инструкций над законами, неоднозначность и расплывчатость отдельных принципиальных положений законов, введение налоговых норм задним числом, огромное количество дополнений и пояснений к официальным текстам законов, стойкое нежелание со стороны налоговых органов консультировать налогоплательщиков, низкая общая налоговая культура всех участников налоговых отношений.

Изменить положение можно было путем создания единой законодательной и нормативной базы налогообложения, которая учитывала бы интересы всех субъектов налоговых отношений и служила платформой для строительства единой, логически цельной и согласованной системы налоговых платежей.

Именно такие задачи ставились перед создателями НК РФ, первая часть которого была принята Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

Налог следует рассматривать прежде всего как особый экономический институт, совокупность экономических отношений, а уже затем как обязательный денежный взнос или платеж, уплачиваемый юридическими и физическими лицами в определенном размере и в определенный срок.

НК РФ дал точное определение не только понятию «налог», но и понятию «сбор» (ст. 8).

Налогом называют 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.

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

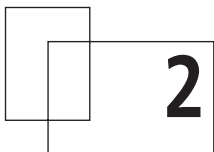
Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения. Элементами налогообложения являются объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

**Вопросы и задания для самоконтроля**

1. Какое из существующих определений налога вам представляется наиболее верным и почему?
2. Назовите классификации налогов.
3. Какие из принципов налогообложения, выдвинутые А. Смитом, не утратили актуальности?
4. Какая функция налогов является сущностной и почему?
5. Как должны изменяться налоги с развитием демократии и самоуправления?
6. Перечислите требования, которым должна удовлетворять налоговая база.
7. Что положительного и отрицательного содержится в применении налоговых льгот?
8. Каковы достоинства и недостатки абсолютных и относительных налоговых ставок?
9. Охарактеризуйте основные налоги России.
10. Какие налоги полностью поступают в федеральный бюджет?

**Тесты**

1. *Что НК РФ не рассматривает в качестве объекта налогообложения?*
 - А. Имущественные права.
 - Б. Имущество.
 - В. Прибыль, доход.
2. *Что такое налоговая база?*
 - А. Активы и доход субъекта налогообложения.
 - Б. Размер налога, уплачиваемого субъектом.
 - В. Часть объекта, выраженная в облагаемых единицах.
3. *Какие налоги относятся к косвенным?*
 - А. Налоги на доход и имущество.
 - Б. Налоги в виде прибавки к цене, оплачиваемой потребителями.
 - В. Налоги, включаемые в себестоимость готовой продукции.



НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

2.1. Характеристика элементов налога на прибыль организаций

Налог на прибыль организаций (далее — налог на прибыль) относится к числу прямых налогов. Он является непосредственным изъятием в доход государственного бюджета части прибыли налогоплательщика, чем принципиально отличается от других налоговых платежей.

По характеру, содержанию и разнообразию выполняемых функций, по своим возможностям воздействовать на деятельность организаций и предпринимателей, по степени влияния на ход результатов коммерческой деятельности налог на прибыль выступает основным предпринимательским налогом.

В соответствии с Законом об основах налоговой системы в составе федеральных налогов был установлен подоходный налог (налог на прибыль организаций). Такое название налогу было дано, по всей вероятности, в связи с зарубежной практикой налогообложения, где действует подоходный налог с корпораций. Однако довольно быстро название налога было изменено, и 27 декабря 1991 г. был утвержден Закон РФ № 2116-I «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (далее — Закон № 2116-I), который вступил в действие с 1 января 1992 г.

Методика исчисления налога на прибыль предприятий и организаций по прошествии ряда лет показала существенные просчеты. Сам налог постепенно утратил свою стимулирующую функцию, больше половины налогоплательщиков не реагировали на уменьшение налоговых ставок увеличением выпуска продукции. Конечно, не следует забывать и о том, что большинство организаций либо не в

состоянии получить сам показатель прибыли в силу экономического положения, либо делают все возможное для сокрытия или минимизации законным путем положительного финансового результата.

Таким образом, порядок исчисления данного налога требовал пересмотра. Частично работа по совершенствованию налогообложения прибыли проводилась на протяжении 1990-х гг., достаточно сказать, что в Закон № 2116-I с 1991 по 2000 г. было внесено свыше 200 поправок и дополнений.

Изменения, вносимые в Закон № 2116-I, касались различных элементов налога.

Прежде всего значительно расширился круг налогоплательщиков за счет коммерческих банков (в том числе банки с участием иностранного капитала и иностранные банки, получившие лицензию Банка России, Банк внешней торговли РФ, Сбербанк России, Банк России), страховых организаций, а также филиалов банков и страховых организаций, имеющих отдельный баланс и расчетный счет. Связано это было с отменой в 1994 г. действующего порядка налогообложения доходов банков и кредитных учреждений и доходов от страховой деятельности. Предприятия игорного бизнеса налог на прибыль стали уплачивать только с суммы прибыли, полученной от иной (неигорной) деятельности. Доходы по основной деятельности облагались по ставке 90% (позже — 70%).

Вносились изменения и в объект налогообложения. Особым образом формировался объект налогообложения в целом ряде отраслей: в банковской, страховой, инвестиционной, брокерской, при осуществлении посреднических операций, в сельском хозяйстве, на железнодорожном транспорте, в энергетике, нефтяной и газовой промышленности.

Многokrатно пересматривался состав доходов и расходов, формирующих налоговую базу налога на прибыль.

Однако подход к налогообложению прибыли принципиально не менялся. Такая задача была поставлена только при разработке гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, которая вступила в действие с 1 января 2002 г.

Налогоплательщиками налога на прибыль признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации;
- иностранные организации, получающие доходы от источников на территории Российской Федерации.

Организациями считаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юриди-

ческие лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.

Налог на прибыль должны уплачивать как коммерческие, так и некоммерческие организации. Последние платят налог в том случае, если они занимаются коммерческой деятельностью.

Не считаются плательщиками налога на прибыль организации, уплачивающие единый налог на вмененный доход и переведенные на упрощенную систему налогообложения.

НК РФ окончательно закрепил положение о том, что филиалы (представительства) и другие обособленные подразделения юридических лиц, имеющие самостоятельный баланс и расчетный (текущий) счет, не выступают плательщиками налога на прибыль, а исполняют обязанности по уплате налога. Плательщиком выступает организация, для чего она обязана встать на налоговый учет по месту расположения всех своих обособленных подразделений. Под обособленным подразделением организации понимается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места, при этом не имеет значения, отражено ли в уставе организации создание таких стационарных рабочих мест, достаточно, если налоговые органы признают их таковыми по факту существования.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Для российских организаций прибыль определяется как разница между полученными доходами и величиной произведенных расходов.

Для иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, прибылью выступает доход, полученный через эти постоянные представительства, уменьшенный на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов.

Иностранные организации, не имеющие на территории Российской Федерации постоянных представительств, но получающие доходы, налог уплачивают исходя из суммы доходов, полученных от российских источников.

Таким образом, гл. 25 НК РФ изменила объект налогообложения. Напомним, что ранее объектом налогообложения считалась валовая прибыль организаций. Эти изменения соответствуют нормам формирования прибыли в бухгалтерском учете, которые закреплены в Положениях по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

Важно, что доходы и расходы налогоплательщика определяются НК РФ, и лишь отдельные виды расходов (командировочные, подъемные, нормы естественной убыли и др.) регулируются отдельными постановлениями Правительства РФ.

Налоговой базой для исчисления налога на прибыль служит денежное выражение прибыли. При расчете налоговой базы сначала складываются все доходы и затем из полученной суммы вычитаются все расходы. Формирование налоговой базы в общем виде представлено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Формирование налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Различают два метода признания доходов и расходов: кассовый и начисления.

Метод, при котором доходы (расходы) признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от того, когда фактически поступили (выбыли) денежные средства, связанные с ними, или произошла иная форма оплаты, называют методом начисления.

Согласно кассовому методу доходы (расходы) признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они фактически были получены (оплачены).

Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществление расхода) по кассовому

методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал (4 млн руб. — за четыре квартала).

Пример. По итогам деятельности за год размер выручки от реализации продукции в организации составил:

Период	Сумма выручки, тыс. руб.	
	нарастающим итогом	за отдельный квартал
I квартал	1 000	1 000
1-е полугодие	1 600	600
Девять месяцев	2 600	1 000
Год	3 500	900

Средний размер выручки за квартал составил 875 тыс. руб. $[(1000 + 600 + 1000 + 900) : 4]$.

Так как размер выручки в среднем за квартал не превышает 1 млн руб., организация имеет право на применение кассового метода.

Однако, если в течение налогового периода выручка все же превысит предельный размер, налогоплательщику придется пересчитать налог на прибыль с начала налогового периода методом начисления.

Фактически оплаченными при кассовом методе должны быть не только доходы, но и расходы. При этом под оплатой понимается прекращение встречного обязательства налогоплательщика по приобретенным им товарам (работам, услугам) перед их продавцом.

Статья 273 НК РФ установила следующие даты для учета отдельных видов расходов в целях налогообложения:

1) материальные расходы, расходы на оплату труда, проценты за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и оплата услуг третьих лиц — момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы или погашения задолженности иным способом;

2) расходы на уплату налогов и сборов — момент их уплаты, т.е. предоставление в кредитную организацию платежных поручений;

3) амортизационные отчисления признаются по оплаченному и используемому в производстве имуществу в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период.

Смена метода признания доходов и расходов может быть осуществлена согласно учетной политике для целей налогообложения или при потере права применять кассовый метод.

Например, с 1 января 2002 г. ряд организаций вынужден был перейти на метод признания доходов и расходов по начислению, Федеральный закон от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — Федеральный закон от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ) изменил порядок формирования налоговой базы в переходный период.

Смысл переходного периода состоял в том, чтобы дать организациям время скорректировать показатели для исчисления налога на прибыль в 2002 г. Для этой цели организации провели инвентаризацию дебиторской задолженности за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги), имущественные права по состоянию на 1 января 2002 г. Выручка по состоянию на эту дату определялась с учетом той выручки, которая ранее не принималась для целей формирования налогооблагаемой базы. Кроме того, корректировалась сумма неучтенных для целей налогообложения в 2001 г. внереализационных доходов.

2.2. Порядок определения доходов и расходов организации

Доходы организации для целей исчисления налога на прибыль делятся на две группы:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- 2) внереализационные доходы.

Доходом от реализации считается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) материальной формах.

Из суммы полученных доходов необходимо вычесть налоги, предъявленные покупателям: НДС, акцизы.

Величина доходов определяется на основании первичных документов, других документов, подтверждающих полученные доходы, и документов налогового учета. Понятие документа приведено в Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете), которым установлены требования к бухгалтерскому документу. Документы налогового учета — это регистры налогового учета, формы которых организации

разрабатывают самостоятельно и закрепляют в учетной политике для целей налогообложения.

Доходы организации могут быть не связаны с реализацией, тогда для целей налогообложения они признаются внереализационными.

НК РФ приводит закрытый **перечень внереализационных доходов организации**. К ним, в частности, относятся следующие.

Доходы от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации.

Доходы в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса на дату перехода права собственности на иностранную валюту.

Штрафы, пени и (или) иные санкции за нарушение договорных обязательств, признанные должником или подлежащие уплате на основании решения суда, а также суммы возмещения убытков или ущерба. Понятие убытков приведено в ГК РФ (п. 2 ст. 15) — это расходы, которые потерпевшее лицо понесло для того, чтобы восстановить свои права или поврежденное имущество. Такие убытки образуют реальный ущерб налогоплательщика. Кроме того, убытком может признаваться и такой доход, который организация могла бы получить при условии, что ее права не были нарушены. Эти убытки называют упущенной выгодой.

В связи с произведенными изменениями налогоплательщики смогут отражать штрафы, пени, неустойки за нарушение хозяйственных договоров только в том налоговом (отчетном) периоде, в котором должник их признал либо вынесено решение суда.

Доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду), если доходы не определяются налогоплательщиком как реализационные. Прежняя редакция данного пункта разрешала организациям относить доходы от аренды в налоговом учете к внереализационным. В бухгалтерском же учете они могли быть выручкой от обычных видов деятельности или прочими доходами (отражаться на счете 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы»).

Доходы от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации. Такие доходы определяются внереализационными в целях налогообложения прибыли, если организация учитывает их в бухгалтерском учете на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Доходы в виде процентов, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и долговым обязательствам. Такие доходы рассматриваются в бухгал-

терском учете как прочие, поэтому определение их для целей налогообложения сложности у бухгалтеров не вызывает.

Доходы в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов для целей налогообложения. В соответствии с НК РФ налогоплательщики имеют право создавать ряд резервов:

- ✓ по сомнительным долгам (ст. 266);
- ✓ по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267);
- ✓ банков (ст. 266);
- ✓ страховщиков (ст. 294, 294¹);
- ✓ под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность (ст. 300);
- ✓ на ремонт основных средств (ст. 324);
- ✓ предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (ст. 324¹).

Создавая резерв в целях налогообложения, можно увеличивать расходы, но если резерв не израсходован, его сумма восстанавливается и включается в состав внереализационных доходов. Отдельные виды резервов можно создавать как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Однако следует иметь в виду, что условия создания будут различаться, «налоговые» резервы не получают отражения ни на счетах бухгалтерского учета, ни в бухгалтерской отчетности.

Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав. Оценка безвозмездно полученного имущества или имущественных прав — это забота принимающей стороны. Налогоплательщик должен подтвердить стоимость такого имущества документально (справками от производителей, из органов статистики, органов ценообразования либо путем проведения независимой оценки).

Оценка осуществляется с учетом положений ст. 40 НК РФ. Если амортизируемое имущество получено безвозмездно, то оно не может быть оценено ниже остаточной стоимости. Стоимость иного имущества — не ниже затрат на производство (приобретение).

Действие данного пункта не распространяется на случаи, указанные в ст. 251 НК РФ, к которым, в частности, относятся: предварительная оплата товаров (работ, услуг), полученная налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления; получение залога или задатка; взносы в уставный (складочный) капитал; первоначальные взносы по договорам простого товарищества;

безвозмездная помощь; безвозмездное получение основных средств и нематериальных активов в соответствии с международными договорами РФ; имущество, поступившее по договору комиссии, и др.

Доходы, распределяемые в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе. Доходы налогоплательщика от участия в совместной деятельности (договоре простого товарищества) включаются в состав внереализационных в соответствии со ст. 278 НК РФ.

Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде.

Положительная курсовая разница, суммовая разница. Положительная курсовая разница признается для целей налогообложения, если она возникает от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках в соответствии с курсом Банка России. Суммовая разница возникает у налогоплательщика, если сумма обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Суммовая разница, возникшая у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами РФ или законодательством РФ *атомными станциями* для повышения их безопасности, используемые не для производственных целей.

Полученные материалы или иное имущество при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации *основных средств.*

Имущество (в том числе денежные средства), *работы, услуги, полученные в рамках благотворительной деятельности* (помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования (за исключением бюджетных средств), использованные не по назначению. Отчет о целевом использовании полученных средств предоставляется налогоплательщиками по окончании налогового периода в налоговые органы по месту своего учета.

В отношении бюджетных средств, использованных не по назначению, применяются нормы бюджетного законодательства.

Целевые денежные средства, предназначенные для формирования резервов на развитие и обеспечение функционирования и безопасности

атомных электростанций, либо денежные средства, полученные атомными станциями из указанных резервов, используемые не по назначению.

Суммы, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации.

Суммы возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы.

Сумма кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям.

Доходы, полученные от операций с финансовыми инструментами срочных сделок.

Стоимость излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, выявленных в результате инвентаризации.

Стоимость продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо списании такой продукции.

Перечень доходов организации, которые не учитываются для определения налоговой базы по налогу на прибыль, приведен в ст. 251 НК РФ. Перечень закрытый, т.е. налогоплательщики не могут по своему усмотрению изменять его. Рассмотрим доходы, составляющие данную группу.

Имущество, имущественные права, работы, услуги, полученные от других лиц в порядке предоплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

Для тех налогоплательщиков, которые определяют момент признания доходов и расходов «по оплате», данное положение не действует, они обязаны включить «авансовые» платежи в налоговую базу отчетного (налогового) периода.

Имущество, имущественные права, полученные в форме задатка или залога в качестве обеспечения обязательств.

Имущество, имущественные или неимущественные права, имеющие денежную оценку, полученные в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая эмиссионный доход, полученный при размещении акций).

Имущество, имущественные или неимущественные права, полученные в пределах первоначального взноса участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества

либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

Имущество, имущественные или неимущественные права, имеющие денежную оценку, полученные в пределах первоначального взноса участником простого товарищества или его правопреемником в случае выделения его доли из общей собственности или раздела общего имущества.

Средства и иное имущество, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «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 бюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации».

Основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами РФ, а также в соответствии с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемые для производственных целей.

Имущество, полученное государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней.

Имущество (включая денежные средства), поступившее комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору и (или) другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного. К таким доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

Средства или иное имущество, полученные по договору кредита или займа, а также средства или иное имущество, полученные в счет погашения таких заимствований.

Имущество, полученное российской организацией безвозмездно:

- ✓ от организации, чья доля в уставном капитале получателя не более чем 50%;
- ✓ организации, чей уставный капитал более чем на 50% состоит из доли получающей стороны;
- ✓ физического лица, доля которого в уставном капитале получателя более чем 50% общего размера.

Проценты, полученные из бюджета и внебюджетных фондов за несвоевременный возврат излишне уплаченных и (или) излишне взысканных налогов и сборов.

Суммы гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг.

Имущество, полученное в виде целевого финансирования. При этом налогоплательщики обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных в рамках целевого финансирования. В случае отсутствия такого учета средства целевого финансирования подлежат налогообложению. К средствам целевого финансирования относятся имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования или федеральными законами — в виде полученных грантов. Грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям: гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах физическими лицами, некоммерческими организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ; гранты, предоставляемые на безвозмездной и безвозвратной основах физическими лицами, не учитываются при определении налоговой базы только в случае, если они предоставлены российскими физическими лицами. В НК РФ приведен перечень областей, на осуществление конкретных программ в которых гранты, присылаемые иностранными объединениями, не учитываются при определении налоговой базы.

Дополнительно полученные организацией-акционером акции, распределенные между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества.

Положительная разница от переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преysкурантов расчетных цен на драгоценные камни.

Суммы, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала в соответствии с требованиями законодательства РФ.

Стоимость материалов и иного имущества, полученных при демонтаже, разборке или ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со ст. 5 Конвенции о запрещении

разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с ч. 5 Приложения по проверке к указанной Конвенции.

Стоимость полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней.

Имущество и (или) имущественные права, полученные организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направленные на восстановление и содержание указанных запасов.

Кредиторская задолженность налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанная и (или) уменьшенная иным способом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ.

Имущество, безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, уставной деятельности.

Основные средства, полученные организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (далее — РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованные на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством РФ.

Положительная разница, полученная при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости.

Суммы восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых уменьшают налогооблагаемую прибыль).

Средства и иное имущество, полученные унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа.

Имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, полученные религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения.

Суммы, полученные операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством РФ в области связи.

Имущество, денежные средства и (или) имущественные права, полученные ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью.

Имущество (работы, услуги), полученное медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке.

Доход от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию.

Доходы в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором.

Доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакционных товаров). К ним относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности:

- ✓ вступительные взносы, членские взносы, паевые вклады, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с ГК РФ;
- ✓ целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- ✓ имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;
- ✓ суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;
- ✓ средства и иное имущество, полученные на осуществление благотворительной деятельности;
- ✓ совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;
- ✓ пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97% направляются на формиро-

вание пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

- ✓ пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством РФ;
- ✓ использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;
- ✓ отчисления адвокатов на содержание коллегии адвокатов (ее учреждений);
- ✓ средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;
- ✓ использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО от Министерства обороны РФ и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством РФ;
- ✓ имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, полученные религиозными организациями на осуществление уставной деятельности.

Напомним, что общий порядок признания расходов в бухгалтерском учете установлен Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации». В ПБУ 10/99 *расходы подразделены на две группы:*

- 1) от обычных видов деятельности;
- 2) прочие.

В бухгалтерском учете расходы признаются независимо от намерения получить выручку и в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактически выплаченных денежных средств, что соответствует принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Глава 25 НК РФ определила расходы как обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Для целей налогообложения учитываются убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, убытки по сделкам уступки права требования и др.

Итак, расходы, учитываемые для целей налогообложения, должны быть обоснованными и документально подтвержденными.

Обоснованными считаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под экономически оправданными затратами следует понимать затраты (расходы), обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота. При этом под обычаем делового оборота признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательства правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Требования к документам изложены в п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

НК РФ особых требований к документам не предъявляет. В то же время следует иметь в виду, что налоговая база по налогу на прибыль определяется по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основании данных налогового учета, если статьями гл. 25 НК РФ предусмотрен порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка группировки и отражения в бухгалтерском учете, который зафиксирован бухгалтерскими стандартами. Данные налогового учета могут быть подтверждены первичными учетными документами (включая справки бухгалтерии), аналитическими регистрами и расчетами налоговой базы.

Вопрос об исключении из налоговой базы любых расходов должен, на наш взгляд, решаться вне зависимости от того, имеет ли налогоплательщик в отчетном (налоговом) периоде доходы от реализации или внереализационных операций. Важно, чтобы расходы можно было признать в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ. Порядок же признания расходов зависит от выбранного организацией метода (начисления или кассового).

Если организация применяет метод начисления, расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (ст. 272 НК РФ).

Если же организация применяет кассовый метод, то согласно ст. 273 НК РФ расходами признаются затраты после их фактической оплаты с учетом дат признания отдельных видов расходов вне зависимости от того, имелась ли в данном периоде выручка от реализации. В случае заключения договора доверительного управления имуществом или

договора простого товарищества участники указанных договоров, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, обязаны перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в котором был заключен такой договор.

Расходы в зависимости от характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на две группы:

- 1) расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) внереализационные.

Следует отметить, что НК РФ не содержит понятия себестоимости. Его заменили термином «расходы, связанные с производством и реализацией».

В ст. 253 НК РФ приводится примерный (открытый) *перечень расходов, связанных с производством и реализацией*. В него входят расходы:

- 1) связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- 2) на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- 3) на освоение природных ресурсов;
- 4) на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- 5) на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие.

НК РФ подразделяет *расходы, связанные с производством и (или) реализацией*, следующим образом:

- ✓ материальные расходы;
- ✓ расходы на оплату труда;
- ✓ суммы начисленной амортизации;
- ✓ прочие расходы.

Рассмотрим каждый элемент расходов подробнее.

Материальные расходы — это стоимость приобретенного сырья и материалов, необходимых для производства и реализации товаров (работ, услуг).

К материальным расходам относятся затраты налогоплательщика:

- 1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо выступающих необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

- 2) на приобретение материалов, используемых:
 - а) для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку),
 - б) производственных и хозяйственных нужд;
- 3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого неамортизируемого имущества. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;
- 4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке, у налогоплательщика;
- 5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;
- 6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также структурными подразделениями налогоплательщика;
- 7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе очистных сооружений, золоуловителей, фильтров, а также расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен приобретения (без НДС), включая комиссионные, ввозные таможенные пошлины, транспорт, иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратной тары и возвратных отходов.

К материальным расходам приравниваются:

- ✓ расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;
- ✓ потери от недостач и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм

естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ;

- ✓ потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья;
- ✓ расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода и горнорудных предприятий.

При определении размера материальных расходов, обусловленных списанием сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой в организации учетной политикой для целей налогообложения применяется один из методов оценки сырья и материалов:

- 1) по стоимости единицы запасов;
- 2) средней стоимости;
- 3) стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- 4) стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Датой осуществления материальных расходов при использовании метода начисления признается:

- 1) дата передачи в производство сырья и материалов — в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги);
- 2) дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) — для услуг (работ) производственного характера.

Кассовый метод предполагает признание материальных расходов для целей исчисления налога на прибыль по факту списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы или иного способа списания задолженности. Расходы на приобретение сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

В *расходы на оплату труда* включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах:

- 1) платежи по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми формами и системами оплаты труда;
- 2) стимулирующие начисления и надбавки: премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда: надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных и особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ, а также стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания, продуктов; бесплатно выдаваемая форменная одежда и обмундирование; оплата за время выполнения государственных и (или) общественных обязанностей; заработная плата за время очередного отпуска; денежные компенсации за неиспользованный отпуск и др. К расходам на оплату труда относятся не только расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством РФ работникам форменной одежды и обмундирования, но и расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации;

4) премии и единовременные поощрительные начисления: единовременные вознаграждения за выслугу лет, надбавки за стаж работы по специальности и др.;

5) расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами: платежи работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (НПФ), имеющими лицензии, и др.

Для налогоплательщиков, использующих метод начисления, расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленных в соответствии со ст. 255 НК РФ расходов на оплату труда. При кассовом методе учета затрат расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения.

Амортизируемым признается *имущество*, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Срок полезного использования амортизируемого имущества должен быть не менее 12 месяцев, а первоначальная стоимость — более 20 тыс. руб. (с 1 января 2008 г.).

Не относятся к амортизируемому имуществу:

- 1) земля;
- 2) иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);
- 3) материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок.

Не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

- 1) имущество бюджетных организаций;
- 2) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;
- 3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного при приватизации;
- 4) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;
- 5) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. Стоимость этих объектов (за исключением объектов искусства) включается в состав прочих расходов в полной сумме в момент их приобретения;
- 6) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с подп. 11, 14, 19, 22 и 23 п. 1 ст. 251 НК РФ, а также имущество, указанное в подп. 6 и 7 п. 1 ст. 251 НК РФ;
- 7) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока договора.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

- 1) переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- 2) переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

3) находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Под *основными средствами* понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией. Первоначальная стоимость основных средств определяется как сумма расходов на их приобретение (рыночная стоимость безвозмездно полученных объектов), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов (кроме случаев, предусмотренных НК РФ).

Нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (свыше 12 месяцев).

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в зависимости от срока его полезного использования. В НК РФ все основные средства (имущество) разбиты на 10 амортизационных групп в зависимости от срока полезного использования:

- 1) все недолговечное имущество со сроком полезного использования от года до двух лет включительно;
- 2) имущество со сроком полезного использования свыше двух лет до трех лет включительно;
- 3) имущество со сроком полезного использования свыше трех лет до пяти лет включительно;
- 4) имущество со сроком полезного использования свыше пяти лет до семи лет включительно;
- 5) имущество со сроком полезного использования свыше семи лет до 10 лет включительно;
- 6) имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;
- 7) имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- 8) имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- 9) имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- 10) имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ. По нематериальным активам, по которым невозможно установить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Начислять амортизацию для целей налогообложения налогоплательщик может двумя методами: линейным и нелинейным.

Метод начисления амортизации организация устанавливает самостоятельно по всем объектам амортизируемого имущества (за исключением объектов, амортизация по которым начисляется только линейным методом в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ) и закрепляет в учетной политике для целей налогообложения.

С 2009 г. гл. 25 НК РФ допускает изменять применяемый метод начисления амортизации с начала очередного налогового периода, причем налогоплательщик может переходить с нелинейного на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

В зависимости от применяемого метода амортизация начисляется по-разному — пообъектно либо по группе амортизируемого имущества (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Начисление амортизации в зависимости от применяемого метода

Виды объектов амортизируемого имущества	Метод начисления амортизации	
	линейный	нелинейный
Здания, сооружения, передаточные устройства, нематериальные активы, входящие в амортизационные группы с восьмой по десятую	Вне зависимости от установленного налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения метода начисления амортизации применяется линейный метод начисления амортизации	
Все остальные объекты амортизируемого имущества	Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества	Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе)

При линейном методе сумма начисленной за один месяц амортизации по объекту амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта. При расчете нормы амортизации принимается во внимание срок полезного использования данного объекта, выраженный в месяцах и без учета коэффициентов, повышающих либо понижающих норму амортизации.

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений в объекты основных средств, являющиеся предметом аренды (амортизируемые с применением линейного метода), начинается у арендатора (либо у арендодателя) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений в объекты основных средств, полученные по договору безвозмездного пользования (амортизируемые линейным методом), начинается у организации-ссудодателя (либо у организации-ссудополучателя) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором имущество было введено в эксплуатацию.

С 2009 г. вступил в действие новый порядок расчета сумм амортизации *при нелинейном методе*. На 1-е число налогового периода, с начала которого в налоговой учетной политике установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) нужно определить суммарный баланс. Этот показатель — не что иное, как результат сложения стоимости всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной конкретной амортизационной группе (подгруппе) в порядке, установленном в ст. 322 НК РФ.

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число каждого месяца, для которого рассчитывается сумма начисленной амортизации согласно ст. 259² НК РФ. Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета амортизируемого имущества, амортизация по которому начисляется только линейным методом.

По мере ввода в эксплуатацию новых объектов амортизируемого имущества их первоначальная стоимость увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). Первоначальная стоимость данных объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов (п. 2 ст. 257 НК РФ) суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на сумму начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации. Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации. Эта величина рассчитывается так:

$$A = B \times k : 100,$$

где A — сумма начисленной за один месяц амортизации для конкретной амортизационной группы (подгруппы); B — суммарный баланс данной амортизационной группы (подгруппы); k — норма амортизации для амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода амортизации применяются следующие нормы амортизации (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Амортизационная группа	Норма амортизации за месяц с 2009 г. при нелинейном методе, %	Согласно Классификации основных средств	
		срок полезного использования, мес.	норма амортизации за месяц при линейном методе (1 : гр. 3 × 100%)
1	2	3	4
Первая	14,3	13—24	7,7—4,17
Вторая	8,8	25—36	4—2,77
Третья	5,6	37—60	2,7—1,67
Четвертая	3,8	61—84	1,64—1,19
Пятая	2,7	85—120	1,18—0,83
Шестая	1,8	121—180	0,83—0,55
Седьмая	1,3	181—240	0,55—0,42
Восьмая	1,0	241—300	0,42—0,33
Девятая	0,8	301—360	0,33—0,28
Десятая	0,7	361 и больше	0,28 и меньше

Сравним новый нелинейный метод начисления амортизации со старым, применяемым до 2009 г.

Пример. ООО «Альфа» в декабре 2008 г. приобрело и ввело в эксплуатацию следующие объекты основных средств:

- ✓ персональный компьютер стоимостью 25 000 руб. (вторая амортизационная группа, срок полезного использования — 25 месяцев);
- ✓ копировальный аппарат стоимостью 37 000 руб. (третья амортизационная группа, срок полезного использования — 37 месяцев);
- ✓ производственное здание стоимостью 610 000 руб. (четвертая амортизационная группа, срок полезного использования — 61 месяц).

Амортизация по этим объектам начисляется с января 2009 г. Сравним суммы амортизационных отчислений за три месяца 2009 г. по объектам при новом и старом нелинейных методах амортизации.

Суммы ежемесячной амортизации по персональному компьютеру в 2009 г. рассчитываются так:

за январь — 2200 руб. $(25\,000 \text{ руб.} \times 8,8 : 100)$;

за февраль — 2006 руб. $[(25\,000 \text{ руб.} - 2200 \text{ руб.}) \times 8,8 : 100]$;

за март — 1830 руб. $[(22\,800 \text{ руб.} - 2006 \text{ руб.}) \times 8,8 : 100]$.

Значит, за три месяца сумма начисленной амортизации составит 6036 руб. $(2200 \text{ руб.} + 2006 \text{ руб.} + 1830 \text{ руб.})$.

Сумма амортизации, начисленной в 2009 году старым нелинейным методом по этому же объекту основных средств за январь, равна 2000 руб. $(25\,000 \text{ руб.} : 25 \text{ мес.} \times 2)$, за февраль 1840 руб. $[(25\,000 \text{ руб.} - 2000 \text{ руб.}) : 25 \text{ мес.} \times 2]$, а за март — 1693 руб.

По остальным объектам основных средств при нелинейном методе суммы ежемесячной амортизации рассчитываются в аналогичном порядке (табл. 2. 3).

Таблица 2.3

**Суммы амортизации, начисленные за январь — март 2009 г.,
при нелинейных методах 2008 и 2009 гг.**

Основное средство	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования, мес.	Норма амортизации в месяц, %		Сумма амортизации за три месяца 2009 г., руб.	
			нелинейный метод (2008 г.)	нелинейный метод (2009 г.)	старый нелинейный метод	новый нелинейный метод
Персональный компьютер	25 000	25	8	8,8	5 533	6 036

Окончание табл. 2.3

Основное средство	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования, мес.	Норма амортизации в месяц, %		Сумма амортизации за три месяца 2009 г., руб.	
			нелинейный метод (2008 г.)	нелинейный метод (2009 г.)	старый нелинейный метод	новый нелинейный метод
Копировальный аппарат	37 000	37	5,4	5,6	5 678	5 874
Производственное здание	610 000	61	3,28	3,8	58 069	66 931
Итого	672 000	—	—	—	69 280	78 841

С 2009 г. при нелинейном методе амортизация начисляется исходя из суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на 1-е число месяца, за который рассчитывается сумма начисленной амортизации, и установленной нормы амортизации, поэтому суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) определяется ежемесячно. Так как амортизация начисляется ежемесячно, суммарный баланс ежемесячно будет уменьшаться на сумму начисленной амортизации.

Пример. Воспользуемся условием предыдущего примера. Предположим, амортизация по указанным основным средствам начисляется нелинейным методом. Допустим, кроме этих объектов на 1 января 2009 г. у ООО «Альфа» имеются следующие основные средства:

- ноутбук (вторая амортизационная группа, срок полезного использования — 30 месяцев, стоимость — 60 000 руб., введен в эксплуатацию в феврале 2008 г.);
- легковой автомобиль (третья амортизационная группа, срок полезного использования — 50 месяцев, стоимость — 500 000 руб., введен в эксплуатацию в июне 2008 г.).

На 1 января 2009 г. остаточная стоимость перечисленных основных средств равна:

- по ноутбуку — 40 000 руб. (амортизация с марта по декабрь 2008 г. — 20 000 руб.);
- по легковому автомобилю — 440 000 руб. (амортизация с июля по декабрь 2008 г. — 60 000 руб.).

Суммы амортизации, начисленной нелинейным методом в 2009 г., по этим объектам, а также по тем, которые введены в эксплуатацию в декабре 2008 г., представлены в табл. 2.4.

Таблица 2.4

Суммы амортизации, начисленной нелинейным методом в 2009 г., руб.

Основное средство	Норма амортизации за месяц, %	Январь 2009 г.		Февраль 2009 г.		Март 2009 г.	
		суммарный баланс* на 01.01.2009	сумма амортизации	суммарный баланс* на 01.02.2009	сумма амортизации	суммарный баланс* на 01.03.2009	сумма амортизации
Персональный компьютер	—	25 000	—	—	—	—	—
Ноутбук	—	40 000	—	—	—	—	—
Итого по второй группе	8,8	65 000	5 720	59 280	5 217	54 063	4 758
Копировальный аппарат	—	37 000	—	—	—	—	—
Легковой автомобиль	—	440 000	—	—	—	—	—
Итого по третьей группе	5,6	477 000	26 712	450 288	25 216	425 072	23 804
Производственное здание	—	610 000	—	—	—	—	—
Итого по четвертой группе	3,8	610 000	23 180	586 820	22 299	564 521	21 452
Всего	—	1 152 000	55 612	1 096 388	52 732	1 043 656	50 014

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы)

уменьшается на остаточную стоимость таких объектов. Если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

Особый механизм досрочной ликвидации применяется в случае, если величина суммарного баланса амортизационной группы (подгруппы) станет меньше 20 000 руб., а именно: в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто (если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества), налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу, включив значение суммарного баланса по ней в состав внереализационных расходов текущего периода.

По истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода названного объекта из ее состава. Начисление амортизации исходя из суммарного баланса данной амортизационной группы (подгруппы) продолжается в порядке, установленном в ст. 259² НК РФ. Для этих целей срок полезного использования объектов амортизируемого имущества, введенных в эксплуатацию до 1-го числа налогового периода, с начала которого в налоговой учетной политике закреплено применение нелинейного метода амортизации, принимается с учетом срока эксплуатации соответствующих объектов до указанной даты.

НК РФ дополнен положениями о порядке определения остаточной стоимости объектов, амортизация по которым начисляется нелинейным методом. Остаточная стоимость рассчитывается по формуле

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k) n,$$

где S_n — остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу); S — первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов; n — число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая полных месяцев, в течение которых такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ; k — норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Налогоплательщики имеют право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации.

С 2009 г. налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2 в отношении следующих объектов амортизируемого имущества:

- основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности (при нелинейном методе начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой — третьей амортизационным группам);
- собственных основных средств налогоплательщиков — сельхозорганизаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);
- собственных основных средств налогоплательщиков — организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Налогоплательщики могут применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3:

- в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться согласно условиям договора финансовой аренды (договора лизинга). С 2009 г. указанный коэффициент не применяется при любом методе амортизации к основным средствам — объектам лизинга, относящимся к первой — третьей амортизационным группам;
- по основным средствам, используемым исключительно в научно-технической деятельности.

С 1 января 2009 г. в гл. 25 НК РФ отменены положения о применении понижающего коэффициента 0,5, применяемого к дорогостоящим легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам.

При методе начисления амортизация признается в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным ст. 259 НК РФ.

При использовании кассового метода амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период, только по оплаченному налогоплательщиком имуществу, используемому в производстве.

К *прочим расходам* относится достаточно широкий перечень расходов по производству и реализации продукции (работ, услуг), учитываемых для целей налогообложения. Перечень прочих расходов приводится в ст. 264 НК РФ.

Он не закрытый, следовательно, налогоплательщики могут включить в их состав и другие виды расходов.

Необходимо заметить, что некоторые прочие расходы считаются нормируемыми, т.е. налогоплательщик для целей исчисления налога на прибыль может принимать такие расходы только в пределах установленных норм.

В связи с этим не будем приводить полного перечня прочих расходов, а ограничимся рассмотрением отдельных из них:

1) суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах, за исключением:

- а) налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду,
- б) налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав) (НДС, акцизы),
- в) налогов, начисленных в бюджеты различных уровней, если ранее такие налоги налогоплательщик уже включил в состав расходов, списывая свою кредиторскую задолженность по ним в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ;

2) расходы на сертификацию продукции и услуг;

3) суммы комиссионных сборов за выполненные сторонними организациями работы;

4) расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта). Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

5) расходы на командировки:

- а) проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы,
- б) наем жилого помещения,
- в) оформление и выдача виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов,
- г) консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за

пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

- 6) расходы на аудиторские услуги;
- 7) расходы на юридические, консультационные, информационные и иные аналогичные услуги;
- 8) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности;
- 9) расходы на обучение по основным и дополнительным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку кадров работников налогоплательщика.

Указанные расходы включаются в состав прочих расходов, если:

- а) обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональная подготовка и переподготовка работников налогоплательщика осуществляются на основании договора с российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;
- б) обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку проходят работники налогоплательщика, заключившие с ним трудовой договор, либо физические лица, заключившие с налогоплательщиком договор, предусматривающий обязанность физического лица не позднее трех месяцев после окончания указанного обучения, профессиональной подготовки и переподготовки, заключить с ним трудовой договор и отработать у налогоплательщика не менее одного года;
- 10) расходы на канцелярские товары, почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги;
- 11) расходы на рекламу производимых и реализуемых товаров:
 - а) расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;
 - б) расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
 - в) расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы на иные виды рекламы, осуществляемые в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации;

12) представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания советов директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

Не относятся к представительским расходам расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Кроме перечисленных к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся и другие затраты, перечисленные в ст. 264 НК РФ.

Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам могут быть отнесены материальные затраты; расходы на оплату труда персонала, участвовавшего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг; суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда; суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг. *К косвенным расходам* относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Прямые расходы подлежат распределению между остатками незавершенного производства, остатками готовой продукции, товарами отгруженными и реализованной продукцией. К расходам текущего отчетного (налогового) периода расходы относятся по мере реализации продукции, работ и услуг, в стоимости которых они учтены.

Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией.

Перечень таких расходов приведен в ст. 265 НК РФ. Этот перечень открытый. НК РФ предоставляет налогоплательщику возможность включить в состав внереализационных и другие обоснованные расходы.

К внереализационным расходам, в частности, относятся следующие.

Расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу).

Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком. Под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления. При этом проценты, начисленные по долговым обязательствам любого вида, признаются в целях налогообложения в размерах, существенно не отклоняющихся от среднего уровня процентов по обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях. К сопоставимым условиям относятся валюта, сроки, обеспечение. Существенным отклонением считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. Если долговые обязательства отсутствовали в течение квартала, предельная величина процентов, признаваемых расходами, принимается равной ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,5 раза по рублевым обязательствам (с 1 августа по 31 декабря 2009 г.), и равной 22% — по долговым обязательствам в валюте. Российская организация-налогоплательщик может иметь непогашенную задолженность перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более 20% уставного (складочного) капи-

тала. Такая задолженность называется контролируемой. Если размер непогашенной контролируемой задолженности у российского налогоплательщика более чем в три раза превышает разницу между его активами и величиной обязательств на последний день отчетного (налогового) периода, предельный размер процентов, подлежащий включению в расходы, определяется по алгоритму: налогоплательщик исчисляет коэффициент капитализации на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода путем деления непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала и делением результата на три. А затем исчисляет предельную величину процентов по контролируемой задолженности, признаваемых расходами, путем деления суммы процентов, начисленных в каждом отчетном (налоговом) периоде, на коэффициент капитализации.

Расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, в частности, на организацию проспекта эмиссии ценных бумаг, изготовление или приобретение бланков, регистрацию ценных бумаг, расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг, в том числе расходы на услуги реестродержателя, депозитария, платежного агента по процентным (дивидендным) платежам, расходы, связанные с ведением реестра, предоставлением информации акционерам в соответствии с законодательством РФ.

Расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, расходы, связанные с получением информации в соответствии с законодательством РФ.

Расходы в виде суммовой разницы. Суммовая разница возникает, если сумма обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от курса Банка России.

Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам (для налогоплательщиков, применяющих метод начисления). Формирование такого резерва является правом организации и должно быть закреплено в учетной политике в целях налогообложения. Налоговый кодекс признает сомнительным долгом любую задолженность

перед налогоплательщиком в случае, если она не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. Безнадежными признаются те долги, по которым истек срок исковой давности, а также долги, по которым в соответствии с ГК РФ обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации. Сумма отчислений в резервы включается в состав внереализационных расходов равномерно в течение отчетного (налогового) периода. Определяется сумма резерва по сомнительным долгам по результатам проведенной в конце отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности. Сумму резерва по сомнительным долгам исчисляют следующим образом:

- ✓ сомнительная задолженность со сроком возникновения свыше 90 дней включается в резерв в полной сумме;
- ✓ сомнительная задолженность со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) — в размере 50%;
- ✓ сомнительная задолженность со сроком возникновения до 45 дней в резерв не включается.

Общая сумма резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% выручки отчетного (налогового) периода.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией только на покрытие долгов, признанных безнадежными. Если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, убыток подлежит включению в состав внереализационных расходов.

Если налогоплательщик не создает резерв по сомнительным долгам, то суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, которые нереальны ко взысканию, считаются убытками и отражаются в соответствующем отчетном (налоговом) периоде.

Расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен.

Расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов.

Судебные расходы и арбитражные сборы.

Затраты на аннулированные производственные заказы и на производство, не давшее продукции.

Расходы на операции с тарой.

Расходы в виде признанных должником или подлежащие уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба.

Расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным товарно-материальным ценностям, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде в связи с истечением сроков исковой давности или по другим основаниям.

Расходы на услуги банков, в том числе связанные с установкой электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент — банк».

Расходы на проведение собрания акционеров (участников, пайщиков), в частности, расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания.

В виде не подлежащих компенсации из бюджета расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, загруженных (используемых) частично, но необходимых для выполнения мобилизационного плана.

Расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок с учетом положений ст. 301—305 НК РФ.

Расходы в виде отчислений организациям, входящим в структуру РОСТО, в соответствии с законодательством РФ для аккумулирования и перераспределения средств в целях обеспечения подготовки граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотического воспитания молодежи, развития авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта.

Расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок.

Расходы в виде целевых отчислений от лотерей, осуществляемых в размере и порядке, предусмотренных законодательством РФ.

Другие обоснованные расходы.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности:

- ✓ прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде;

- ✓ суммы безнадежных долгов, непокрытые за счет созданного резерва по сомнительным долгам;
- ✓ потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- ✓ не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
- ✓ расходы в виде недостач материальных ценностей в производстве и на складе, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, от хищений, виновники которых не обнаружены;
- ✓ потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций;
- ✓ убытки по сделке уступки права требования.

Перечень расходов, не учитываемых для целей налогообложения, открытый; он довольно обширен. Совокупность таких расходов можно условно разделить на несколько групп:

- 1) расходы за счет собственных средств организации, например:
 - а) начисленные дивиденды и другие суммы распределяемого дохода,
 - б) пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафы и другие санкции, взимаемые государственными организациями, имеющими на это право в соответствии с законодательством РФ,
 - в) взносы в уставный (складочный) капитал, вклады в простое товарищество,
 - г) суммы налога, суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду,
 - д) добровольные членские взносы в общественные организации,
 - е) средства, перечисляемые профсоюзным организациям,
 - ж) суммы отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством РФ, за исключением резервов, создаваемых профессиональными участниками рынка ценных бумаг;
- 2) расходы сверх установленного лимита, например:
 - а) убытки по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы (предельный размер определен ст. 275¹ НК РФ). Обслуживающие производства и хозяйства необязательно должны быть обособленными. Они могут осуществлять реализацию не только услуг, но и товаров, работ,

- б) расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (НИОКР), не давшие положительного результата (размер расходов установлен ст. 262 НК РФ). Расходы на НИОКР, давшие положительный результат, равномерно включаются в состав прочих расходов в течение двух лет (ранее — в течение трех лет). Расходы, не давшие положительного результата, включаются полностью (ранее — 70%) в состав прочих расходов в течение трех лет. Расходы на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата), произведенные налогоплательщиками-организациями, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон, созданных в соответствии с законодательством РФ, признаются в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат,
 - в) суммы выплаченных подъемных сверх установленных законодательством РФ норм,
 - г) компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату суточных, полевого довольствия и рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм, установленных Правительством РФ,
 - д) представительские расходы в части, превышающей размеры, предусмотренные п. 2 ст. 264 НК РФ,
 - е) приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также иные виды рекламы, не предусмотренные абз. 2—4 п. 4 ст. 264 НК РФ сверх установленных предельных норм (абз. 5 п. 4 ст. 264 НК РФ);
- 3) выплаты работникам, не предусмотренные ст. 255 НК РФ, например:
- а) вознаграждения, предоставляемые руководству или работникам,
 - б) премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений,
 - в) материальная помощь работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности).

2.3. Порядок расчета налоговой базы по налогу на прибыль

Налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли. Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), учитываются исходя из цены сделки согласно ст. 40 НК РФ. То же самое относится и к вне-реализационным доходам, полученным в натуральной форме.

Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

В случае если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, налоговая база признается равной нулю.

При исчислении налоговой базы не учитываются в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся к игорному бизнесу. Такие налогоплательщики обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по такой деятельности. В случае невозможности выделения расходов организации, приходящихся на деятельность, относящуюся к игорному бизнесу, они определяются пропорционально доле доходов организации от игорного бизнеса в общей доле доходов организации по всем видам деятельности.

Аналогичный порядок распространяется на организации, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход, а также организации, получающие прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности.

НК РФ устанавливает *группы налогоплательщиков, у которых налоговая база определяется в особом порядке*. К ним относятся банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг.

В особом режиме определяется налоговая база и по отдельным операциям с ценными бумагами, с финансовыми инструментами срочных сделок.

Налогоплательщик, понесший убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде (налоговых периодах), вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного им убытка или на часть этой суммы.

Для переноса убытков прошлых лет на будущие периоды должны быть выполнены следующие условия:

- 1) убыток (убытки) должен быть исчислен налогоплательщиком по правилам гл. 25 НК РФ;

- 2) срок переноса убытка (убытков) не должен превышать 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток (убытки);

3) налогоплательщик вправе уменьшить на сумму полученного убытка налоговую базу текущего налогового периода.

Пример. По итогам 2006 г. организация получила убыток в размере 10 000 руб. В 2007 г. налоговая база по налогу на прибыль составила 28 000 руб.

Рассчитаем налогооблагаемую прибыль в 2007 г. с учетом переноса убытков 2006 г.

Сумма прибыли, подлежащая обложению налогом на прибыль в 2007 г., равна:

$$28\,000 \text{ руб.} - 10\,000 \text{ руб.} = 18\,000 \text{ руб.}$$

Сумма убытка в нашем примере меньше суммы полученной прибыли. Так как никаких ограничений по величине переносимого убытка НК РФ не устанавливает, налогоплательщик вправе воспользоваться механизмом переноса убытка на будущее в полном объеме уже по итогам 2007 г.;

4) убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет. Иными словами, если сумма убытка прошлого налогового периода больше суммы прибыли текущего налогового периода, налогоплательщик может уменьшать налоговую базу следующих налоговых периодов.

Пример. Продолжим предыдущий пример.

Предположим, что организация по итогам работы за 2007 г. определила налоговую базу в той же сумме 28 000 руб. Убыток же за 2006 г. составил не 10 000 руб., а 36 000 руб.

С учетом переноса убытков прошлых лет на будущее рассчитаем налогооблагаемую прибыль 2007 г.:

$$28\,000 \text{ руб.} - 28\,000 \text{ руб.} = 0 \text{ руб.}$$

Таким образом, налогооблагаемой прибыли по итогам 2007 г. у организации-налогоплательщика не остается.

Оставшаяся сумма убытка составляет 8000 руб. (36 000 руб. — 28 000 руб.). Ее организация сможет перенести только по итогам 2008 г., при условии получения прибыли;

5) если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены. Так, сначала переносятся убытки, полученные в самом раннем периоде, а затем убытки, полученные в более поздние периоды.

Пример. Убыток организации в 2005 г. составил 14 000 руб.; в 2006 г. — 15 500 руб.

Налогооблагаемая прибыль по итогам 2007 г. — 28 000 руб.

Рассчитаем налоговую базу в 2007 г. с учетом переноса убытков прошлых лет.

Сумма прибыли, подлежащая уменьшению за счет убытков прошлых лет, равна:

$$28\,000 \text{ руб.} - 14\,000 \text{ руб.} - 14\,000 \text{ руб.} = 0 \text{ руб.}$$

Оставшиеся 1500 руб. (15 500 руб. — 14 000 руб.) будут представлены к переносу только в 2008 г.;

6) налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, во время которого он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на сумму ранее полученных убытков;

7) особые режимы переноса убытков на будущее установлены в отношении убытков от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, от реализации финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке, а также от реализации продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.

Теперь, когда рассмотрен порядок переноса убытков прошлых лет на будущее, можно представить общий порядок составления налоговой базы по налогу на прибыль (рис. 2.2).

Ставки налога на прибыль установлены в ст. 284 НК РФ.

Налоговая ставка *для российских организаций* установлена в размере 20%, при этом 2,5% зачисляется в федеральный бюджет, 17,5% — в бюджеты субъектов РФ.

Законами субъектов РФ размер налоговой ставки может быть уменьшен для отдельных категорий налогоплательщиков в части сумм налога, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, с 17,5 до 13,5%.

Налоговые ставки *для иностранных организаций, не имеющих в Российской Федерации постоянных представительств*, составляют: 10% — от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров при международных перевозках; 20% — со всех других доходов, кроме доходов по ценным бумагам.

По доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки: 0% — по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50%-ным вкладом (долей) в устав-

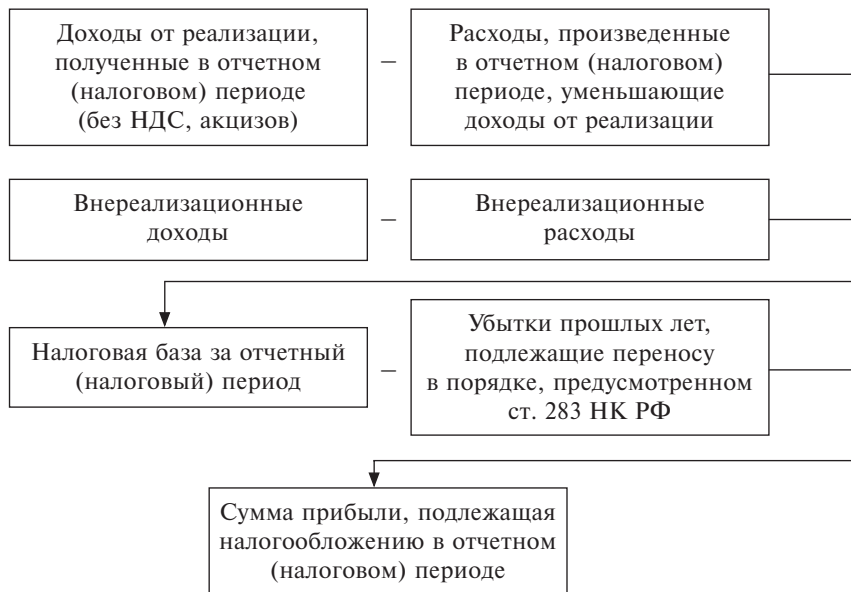


Рис. 2.2. Порядок составления расчета налоговой базы по налогу на прибыль

ном капитале выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов, и при условии, что стоимость приобретения и (или) получения в собственность вклада (доли) в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 млн руб.; 9% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями; 15% — по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями.

По операциям с отдельными видами долговых обязательств применяются следующие ставки: 15% — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов (кроме ценных бумаг, указанных в подп. 2 п. 4 ст. 284 НК РФ), а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г., и доходам

учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.; 9% — по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.; 0% — по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации.

Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается налогом по ставке 0%.

Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, не связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается налогом по ставке 24%.

Суммы налога, исчисляемые по налоговым ставкам, приведенным в п. 2—4 ст. 284 НК РФ, подлежат зачислению в федеральный бюджет.

Налоговый период — это период, по окончании которого налогоплательщик определяет налоговую базу и исчисляет сумму налога, подлежащую уплате.

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. В связи с этим налогоплательщик и рассчитывает налог на прибыль нарастающим итогом с начала календарного года.

Вместе с тем для разных категорий плательщиков определены различные сроки предоставления отчетов об уплате налога на прибыль.

Период, по истечении которого в налоговые органы представляется декларация по налогу, считается *отчетным*. Отчетными периодами по налогу на прибыль признаются I квартал, полугодие и

девять месяцев календарного года. Для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, налоговым периодом признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Налог на прибыль определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

НК РФ предусматривается исчисление:

- 1) налога на прибыль за налоговый период;
- 2) квартальных авансовых платежей по налогу;
- 3) ежемесячных авансовых платежей по налогу.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода организации исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала года. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа.

Размер ежемесячного авансового платежа может определяться налогоплательщиками одним из двух вариантов.

Первый вариант предполагает расчет исходя из сумм авансовых платежей за предыдущие налоговые периоды. Тогда сумма ежемесячного авансового платежа определяется по следующей схеме:

I — ежемесячный авансовый платеж за последний квартал предыдущего налогового периода;

II — $\frac{1}{3}$ авансового платежа за первый отчетный период текущего года;

III — $\frac{1}{3}$ разницы между суммой авансового платежа за полугодие и суммой авансового платежа по итогам первого квартала;

IV — $\frac{1}{3}$ разницы между суммой авансового платежа за девять месяцев и суммой авансового платежа за полугодие.

Второй вариант основан на исчислении ежемесячного авансового платежа исходя из фактически полученной прибыли. Для этого фактически полученную прибыль, исчисленную нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца, умножают на ставку налога. Из этой суммы вычитают ранее начисленные суммы авансовых платежей.

Не уплачивают ежемесячные авансовые платежи:

- 1) организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 млн руб. за каждый квартал;
- 2) бюджетные учреждения;
- 3) иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство;
- 4) некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг);

- 5) участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах;
- 6) инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений;
- 7) выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

Перечисленные налогоплательщики уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Иностранные организации, получающие доход от источников в Российской Федерации, но не имеющие постоянного представительства на территории Российской Федерации, уплату налога производят через налоговых агентов. Налоговыми агентами могут выступать российские организации или иностранные организации, имеющие постоянное представительство в Российской Федерации, выплачивающие доход налогоплательщику.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее сроков, установленных для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период:

- 1) ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, — не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода;
- 2) ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли — не позднее 28-го числа следующего месяца;
- 3) квартальные авансовые платежи — не позднее 28-го числа месяца, следующего за кварталом.

Декларация по налогу на прибыль предоставляется налогоплательщиками и налоговыми агентами:

- 1) по итогам налогового периода — не позднее 28 марта следующего года;
- 2) по итогам отчетного периода — не позднее 28 дней после его окончания.

Налоговый учет — это система обобщения информации для определения базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 313 НК РФ.

Таким образом, в гл. 25 НК РФ налоговый учет рассматривается как информационная система, на базе которой и формируется показатель налогооблагаемой прибыли. Необходимость создания подобной системы связана с тем, что различия между порядками формирования доходов и расходов в бухгалтерском учете и для целей исчисления налога на прибыль слишком велики.

Наличие налогового учета вовсе не означает, что система бухгалтерского учета не удовлетворяет фискальным целям налогообложения. Речь может идти только о построении рациональных систем удовлетворения потребностей государства в информации об объектах налогообложения.

Полагаем, что налоговый учет в чистом виде может быть развит в организациях, где ведение бухгалтерского учета необязательно. Это предприятия малого бизнеса, предприниматели без образования юридического лица.

Система налогового учета строится налогоплательщиками самостоятельно, порядок его ведения устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, которая утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации.

Данные налогового учета подтверждаются:

- первичными учетными документами (включая справку бухгалтера);
- аналитическими регистрами налогового учета;
- расчетами налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета должны содержать в обязательном порядке следующие реквизиты:

- 1) наименование регистра;
- 2) период (дату) составления;
- 3) измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- 4) наименование хозяйственных операций;
- 5) подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.



Выводы

Введение в действие гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ установило новый, отличный от предыдущих лет порядок исчисления и уплаты налога на прибыль.

С целью разрешения вопросов практического плана был принят ряд федеральных законов, в частности «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Плательщиками налога на прибыль выступают российские организации; иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на терри-

тории Российской Федерации; иностранные организации, получающие доходы от источников на территории Российской Федерации. Объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Для российских организаций прибыль определяется как разница между полученными доходами и величиной произведенных расходов.

Для иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, прибылью считается доход, полученный через эти постоянные представительства, уменьшенный на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов.

Иностранные организации, не имеющие на территории Российской Федерации постоянных представительств, но получающие доходы, налог уплачивают исходя из суммы доходов, полученных от российских источников.

Организации могут признавать доходы и расходы в зависимости от принятого метода. Методы признания доходов и расходов — кассовый и начисления — закрепляются в учетной политике организации.

В соответствии с методом начисления доходы (расходы) признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от того, когда фактически поступили (выбыли) денежные средства, связанные с ними, или произошла иная форма оплаты.

Согласно кассовому методу доходы (расходы) признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они фактически были получены (оплачены).

Доходы организации для целей исчисления налога на прибыль делятся на две группы:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- 2) внереализационные доходы.

Расходы в зависимости от характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на две группы:

- 1) расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) внереализационные.

Налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли. Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ. То же самое относится и к внереализационным доходам, полученным в натуральной форме.

Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

В случае если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то налоговая база признается равной нулю.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода организации исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подле-

жащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала года. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее сроков, установленных для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период:

1) ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, — в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода;

2) ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли — в срок не позднее 28-го числа следующего месяца;

3) квартальные авансовые платежи — в срок не позднее 28-го числа месяца, следующего за кварталом.

Декларация по налогу на прибыль представляется налогоплательщиками и налоговыми агентами:

1) по итогам налогового периода — не позднее 28 марта следующего года;

2) по итогам отчетного периода — не позднее 28 дней после его окончания.



Вопросы и задания для самоконтроля

1. Какой нормативный акт устанавливает порядок исчисления и уплаты налога на прибыль?
2. В чем заключается регулирующая роль налога на прибыль?
3. Какая группировка доходов и расходов принята в системе бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли?
4. Назовите обоснованные расходы организации.
5. В чем смысл предоставления субъектам РФ права регулирования налоговых ставок по прибыли, зачисляемой в их бюджеты?
6. Какие расходы нормируются для целей исчисления налога на прибыль?



Тесты

1. Что выступает доходами от реализации товаров (работ, услуг) для целей налогообложения?
- А. Выручка от реализации товаров (работ, услуг), выручка от реализации имущественных прав.

Б. Выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущества (включая ценные бумаги).

В. Выручка от реализации товаров (работ, услуг).

2. К каким доходам относятся доходы от долевого участия в деятельности других организаций для целей исчисления налога на прибыль?

А. К доходам от реализации.

Б. К внереализационным доходам.

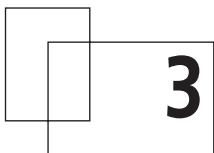
В. Не учитываются для исчисления прибыли.

3. Как исчисляется налоговая база по налогу на прибыль?

А. По итогам каждого квартала.

Б. Нарастающим итогом с начала каждого квартала.

В. Нарастающим итогом с начала налогового периода.



НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

3.1. Характеристика элементов налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) — всеобщий налог на потребление, который должны уплачивать все организации, участвующие в процессе производства и сбыта товаров.

Автором НДС был французский экономист М. Лоре. НДС был введен во Франции в 1954 г. взамен налога с оборота, который действовал с 1920 г. Замена налога с оборота НДС осуществлялась путем последовательного изменения действовавшей системы взимания косвенных налогов. Вначале налог с оборота был преобразован в систему единых налогов, а затем в 1936 г. превращен в налог на производство с разбивкой по срокам платежей. С 1 января 1968 г. налог с оборота был распространен на торговлю и услуги.

Директивами Европейского союза (ЕС) НДС был утвержден в качестве основного косвенного налога для стран — членов ЕС. Даже вступление в ЕС обуславливалось наличием в стране функционирующей системы обложения НДС.

Поскольку НДС строился по принципу налога с оборота, он сохранил его свойства. Прежде всего это многоступенчатость, которая связана с тем, что любой факт купли-продажи служит основанием для обложения косвенным налогом. Однако если при налоге с оборота многоступенчатость носит каскадный характер, т.е. налог накапливается на всех стадиях движения товара, то НДС такой каскадностью не обладает в результате того, что из начисленной суммы выходящего НДС разрешается вычитать НДС, уплаченный на всех предыдущих стадиях движения товаров (рис. 3.1).

Кроме того, налоговой базой для расчета налога с оборота выступала валовая стоимость товаров (продукции, работ, услуг) на каждой

стадии их движения от производителя до конечного потребителя, тогда как при исчислении налоговой базы для исчисления НДС в расчет принимается лишь часть стоимости товара, причем только «новая», появившаяся на очередной стадии прохождения товара.

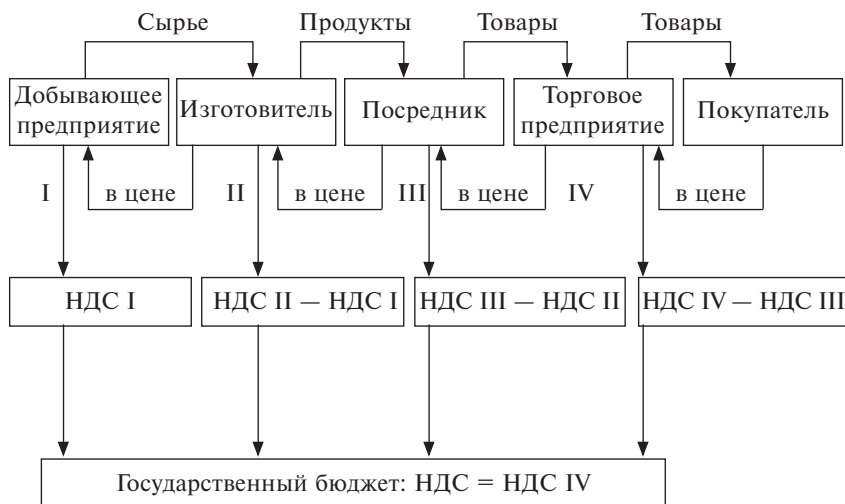


Рис. 3.1. Общая схема исчисления НДС

НДС доминирует среди налогов на потребление, что связано с рядом обстоятельств. Во-первых, это нейтральность НДС по отношению к любой стране-производителю, производственному циклу, методам производства. Нейтральность заключается в том, что при обложении налогом импорта и освобождении от него экспорта НДС не мешает конкуренции между национальными и иностранными товарами. Механизм расчета НДС позволяет ему оставаться всегда пропорциональным стоимости изделия и не зависеть от числа организаций, которые участвовали в изготовлении изделия. Во-вторых, потенциально широкая база обложения НДС позволяет увеличивать государственные доходы. Наконец, в-третьих, расходы конечных потребителей, а не затраты производителей облагать налогом всегда предпочтительней, так как его собираемость сразу упрощается.

Однако следует отметить, что НДС обладает одним существенным недостатком. Поскольку косвенные налоги в конечном итоге оплачивает потребитель, то чем раньше налог будет уплачен, тем больше оборотных средств будет отвлечено из экономики. По мнению специалистов, НДС, взимаемый на каждой стадии производ-

ства, угнетающе действует на экономику. В условиях, когда товарная масса меньше объема имеющихся на руках у населения денег, введение и функционирование НДС могут способствовать мобилизации денег в бюджет. Но в условиях дефицита денежной массы применение данного налога лишь усиливает инфляционные процессы в экономике.

Различают два принципа применения НДС. Первый — принцип места назначения: НДС взимается со всех товаров и услуг, которые были ввезены в данную юрисдикцию для конечного потребления вне зависимости от того, где данные продукты были произведены. Согласно этому принципу импорт облагается НДС, а экспорт нет. Второй принцип связан со страной происхождения товара: НДС взимается со всех товаров и услуг, произведенных в данной стране вне зависимости от конечного места их потребления. В этом случае НДС облагается экспорт и не облагается импорт.

В Российской Федерации при разработке системы обложения НДС был применен принцип места назначения. Однако соблюдался этот принцип не всегда. Так, до 2004 г. не был решен вопрос о взимании косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ и оказании услуг с Республикой Беларусь: реализация любых товаров в Республику Беларусь приравнивалась к реализации товаров на территории Российской Федерации и облагалась по ставкам 10 и 18%.

В 2004 г. было заключено Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ и оказании услуг (далее — Соглашение). С 1 января 2005 г. НДС и акцизы при реализации товаров российскими продавцами белорусским покупателям, при которой производится экспорт товаров с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь, и по операциям по ввозу товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь взимаются по принципу страны назначения. Соглашением определен принцип взимания косвенных налогов при импорте товаров: взимание налогов происходит в стране импортера. По товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь, НДС исчисляется по ставкам 18 или 10%. При экспорте товаров Соглашение предусматривает применение нулевой ставки НДС и (или) освобождение от уплаты (возмещение уплаченной суммы) акцизов при условии документального подтверждения налогоплательщиком факта экспорта.

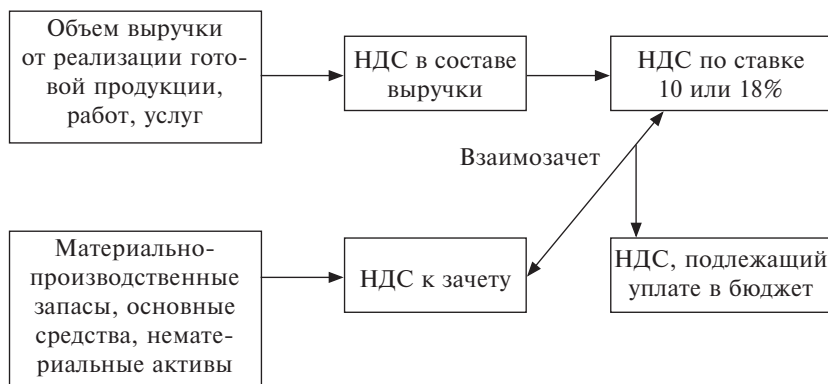


Рис. 3.2. Использование системы налогового вычета для определения НДС, подлежащего уплате в бюджет

НДС был введен Законом РФ от 6 декабря 1991 г. № 1991-1 «О налоге на добавленную стоимость». В Законе НДС определялся как форма изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере их реализации. Но в соответствии с изменениями, внесенными в Закон и введенными в действие с 1 июля 1992 г., НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ, услуг, и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Таким образом, при исчислении НДС плательщику необходимо определить две суммы налога, одна из которых — это налог, уплаченный им поставщикам при покупке материальных ценностей, а другая — НДС, входящий в состав выручки от реализации товаров (работ, услуг), а с 2006 г. — имущественных прав (см. рис. 3.2).

Порядок исчисления и уплаты НДС регулируется положениями гл. 21 части второй НК РФ, введенной в действие с 1 января 2001 г.

Плательщиками НДС признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками данного налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Налогоплательщики должны встать на налоговый учет в налоговом органе. Иностранные организации имеют право встать на нало-

говый учет в налоговых органах по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации, постановка их на налоговый учет осуществляется на основании письменного заявления иностранной организации. Иностранные организации, имеющие несколько обособленных подразделений, платят налог по месту регистрации одного из них. О своем выборе нужно уведомить все налоговые инспекции, в которых подразделения состоят на учете.

Организации, индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика при выполнении следующих условий:

1) сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) за три предшествующих календарных месяца не должна превышать 2 млн руб. (без НДС);

2) организации и индивидуальные предприниматели не реализуют подакцизные товары в течение указанного периода;

3) освобождение не распространяется на обязанности, возникающие в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

НК РФ предусматривает *перечень документов*, которые должны быть представлены налогоплательщиком *в налоговый орган для получения освобождения*. К ним относятся:

1) письменное уведомление;

2) выписка из бухгалтерского баланса (для организаций);

3) выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица (далее — ИПБОЮЛ));

4) выписка из книги продаж;

5) копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур за три месяца.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Лица, использующие право на освобождение от уплаты НДС, самостоятельно рассчитывают объем выручки за предыдущие три месяца и представляют в налоговый орган указанные документы не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого используется освобождение. Если документы отправлены по почте, то датой подачи считается шестой день со дня направления заказного письма.

Форма уведомления об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, утверждена приказом Министерства РФ по налогам и сборам от 4 июля 2002 г. № БГ-3-03/342.

Освобождение от уплаты НДС предоставляется налогоплательщику на 12 месяцев. В течение этого периода налогоплательщик не может отказаться от освобождения самостоятельно, т.е. по собственной инициативе. Однако право на освобождение может быть потеряно. Произойти это может в двух случаях:

- 1) если у налогоплательщика за каждые три последовательных календарных месяца выручка от реализации превысила 2 млн руб.;
- 2) если имела место реализация подакцизного товара.

В том случае, если налогоплательщик до 20-го числа 13-го месяца с начала пользования освобождением от уплаты НДС не предоставил новые документы или если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает ограничения, сумма налога подлежит восстановлению и налог платится с учетом налоговых санкций и пеней.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Местом реализации товаров считается Российская Федерация, если товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется или если товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Передача права собственности на товары, результатов выполненных работ и оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг);

- 2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

В _____
 (наименование налогового органа)
 от _____
 (наименование, фамилия, инициалы
 налогоплательщика)

 (ИНН/КПП налогоплательщика)

 (адрес налогоплательщика, тел.)

**УВЕДОМЛЕНИЕ
 ОБ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПРАВА НА ОСВОБОЖДЕНИЕ
 ОТ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, СВЯЗАННЫХ
 С ИСЧИСЛЕНИЕМ И УПЛАТОЙ НАЛОГА
 НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

В соответствии со статьей 145 Налогового кодекса Российской Федерации уведомляю об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость _____

(наименование, фамилия, инициалы налогоплательщика-заявителя)
 на двенадцать последовательных календарных месяцев начиная с _____
 (число, месяц, год)

1. За предшествующие три календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) составила в совокупности _____ тыс. рублей, в том числе _____.

(указывается ежемесячно)

2. Документы, подтверждающие соблюдение условий предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, прилагаются на _____ листах.

2.1. Выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации) (в выписке должна быть отражена сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), заверенная печатью организации, подписями руководителя и главного бухгалтера) на _____ листах.

2.2. Выписка из книги продаж на _____ листах.

2.3. Выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели) на _____ листах.

2.4. Копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур на _____ листах.

3. Деятельность по реализации подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев отсутствует.

Руководитель организации,
 индивидуальный предприниматель: _____
 (подпись, фамилия, инициалы)

М.П.
 Главный бухгалтер _____
 (подпись, фамилия, инициалы)

Дата «__» _____ 200__ г.

отрывная часть

Отметки налогового органа о получении уведомления и документов:
 «Получено документов» _____ М.П.

(число листов)

«__» _____ 200__ г. _____
 (дата) (подпись, фамилия, инициалы должностного
 лица налогового органа)

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Не признаются объектом налогообложения:

1) операции, не признаваемые НК РФ реализацией: обращение российской и иностранной валюты; передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику при реорганизации; передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление уставной (не предпринимательской) деятельности; передача имущества, носящая инвестиционный характер (вклады в уставный капитал, вклады по договору простого товарищества, паевые взносы); передача имущества в пределах первоначального взноса участнику (его правопреемнику или наследнику) при выходе из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками; передача имущества в пределах первоначального взноса участнику простого товарищества в случае выдела его доли из имущества товарищества или разделе имущества общества; 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, животных, находки, клада; иные операции;

2) передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений органам государственной власти и местного самоуправления (или по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);

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

4) выполнение работ (оказание услуг) органами государственной власти и местного самоуправления в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности;

5) передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления, местного самоуправления, бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

- 6) операции по реализации земельных участков (долей в них);
- 7) передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам).

Помимо объектов от налогообложения могут освобождаться и операции. К ним согласно ст. 149 НК РФ относятся следующие.

Предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации, при условии, что законодательство соответствующего иностранного государства содержит аналогичный порядок в отношении граждан Российской Федерации и российских организаций либо такая норма предусмотрена международным договором РФ. Перечень таких стран утверждает Министерство иностранных дел РФ совместно с Министерством финансов РФ. Организации-налогоплательщики должны подтвердить льготу не только ссылкой на норму НК РФ и соответствующий перечень государств, но и документами об аккредитации зарубежной фирмы (свидетельство Государственной регистрационной палаты РФ о внесении фирмы в реестр аккредитованных в России иностранных компаний и разрешение от той же палаты на открытие представительства зарубежной организации).

Реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

- ✓ медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утвержденному Правительством РФ:
 - важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники,
 - протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним,
 - технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов,
 - очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);
- ✓ медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг (кроме этих же услуг, финансируемых из бюджета). К медицинским относятся услуги:
 - определяемые перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию,
 - по диагностике, профилактике и лечению по перечню, утвержденному Правительством РФ,

- по сбору крови,
- скорой медицинской помощи, оказываемой населению,
- по дежурству медицинского персонала у постели больного,
- патолого-анатомические услуги,
- оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;
- ✓ услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты;
- ✓ услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;
- ✓ продуктов питания, произведенных студенческими, школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, медицинских организаций, детских дошкольных организаций, (только в случаях полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования);
- ✓ услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов;
- ✓ услуг по перевозке пассажиров городским транспортом общего пользования (кроме такси, в том числе маршрутного); морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом в пригородном сообщении;
- ✓ ритуальных услуг, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню Правительства РФ);
- ✓ почтовых марок, маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов (кроме коллекционных марок);
- ✓ услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;
- ✓ монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой РФ или иностранных государств. К коллекционным монетам из драгоценных металлов относятся:
 - монеты из драгоценных металлов, выступающие валютой РФ или валютой иностранного государства, отчеканенные по технологии, обеспечивающей получение зеркальной поверхности,
 - монеты из драгоценных металлов, не считающиеся валютой РФ или валютой иностранного государства;
- ✓ долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок;

- ✓ других видов товаров (работ, услуг, имущественных прав), предусмотренных перечнем ст. 149 НК РФ.

Операции на территории Российской Федерации:

- ✓ реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы;
- ✓ реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров, работ, услуг, производимых и реализуемых:
 - общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалидов и их законных представителей не менее 80%,
 - организациями, уставный капитал которых полностью состоит из 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 выступают общественные организации инвалидов, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям,
 - лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;
- ✓ осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), например предоставление займов в денежной форме и связанных с этим услуг обслуживания банковских карт;
- ✓ 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;
- ✓ реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства;
- ✓ оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;
- ✓ проведение лотерей, организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе использование игровых автоматов) организациями игорного бизнеса;
- ✓ передача в рекламных целях товаров стоимостью за единицу менее 100 руб.;

✓ другие виды операций, перечисленные в ст. 149 НК РФ.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации не подлежат налогообложению:

1) товары (за исключением подакцизных товаров), ввозимые в качестве безвозмездной помощи;

2) важная и жизненно необходимая медицинская техника, протезно-ортопедические изделия, сырье и материалы для их изготовления и полуфабрикаты к ним, технические средства, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, очки (за исключением солнцезащитных), линзы и оправы для очков, а также сырье и комплектующие для производства всех перечисленных товаров;

3) материалы для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний;

4) художественные ценности, передаваемые в качестве дара учреждениям, отнесенным по законодательству РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов России;

5) все виды печатных изданий, получаемые государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведения кинематографии, ввозимые специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;

6) продукция, произведенная в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, считающихся территорией иностранного государства с правом землепользования Российской Федерации на основании международного договора;

7) технологическое оборудование, комплектующие и запчасти к нему, ввозимые в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организаций;

8) необработанные природные алмазы;

9) товары, предназначенные для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов семей, проживающих вместе с ними;

10) валюта РФ и иностранная валюта, банкноты, выступающие законным средством платежа, а также ценные бумаги;

11) продукция морского промысла, выловленная и (или) переработанная рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации;

12) суда, подлежащие регистрации в Российском международном реестре судов;

13) товары, за исключением подакцизных, по перечню, утвержденному Правительством РФ, перемещаемые через таможенную границу Российской Федерации в рамках международного сотрудничества России в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов;

14) племенной крупный рогатый скот, племенные свиньи, овцы и козы, семя и эмбрионы перечисленных племенных животных, племенных лошадей и племенного яйца (по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности РФ). При этом освобождение от уплаты НДС касается плательщиков единого сельскохозяйственного налога, а также российских организаций, занимающихся лизинговой деятельностью по поставкам перечисленных объектов сельскохозяйственным товаропроизводителям на срок с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2008 г. включительно.

3.2. Порядок расчета налоговой базы по налогу на добавленную стоимость

Для исчисления суммы НДС налогоплательщику следует определить величину налоговой базы. Поскольку объект налогообложения складывается из разных составных частей, налоговая база по НДС имеет свои специфические особенности при различных операциях.

Порядок определения величины налоговой базы при различных видах реализации представлен в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Виды реализации товаров	Исчисление налоговой базы
Реализация товаров (работ, услуг)	Исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, без включения в них НДС, но с учетом акцизов (для подакцизных товаров)
Осуществление товарообменных (бартерных) операций, реализация товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передача права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обяза-	Исходя из указанной в договоре стоимости товаров (работ, услуг), но не ниже стоимости, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) без НДС

Окончание табл. 3.1

Виды реализации товаров	Исчисление налоговой базы
тельства, передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) при оплате труда в натуральной форме	
Реализация товаров (работ, услуг) с учетом субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различных уровней в связи с применением государственных регулируемых цен	Исходя из стоимости реализованных товаров (работ, услуг), исчисленной исходя из фактических цен их реализации, без учета сумм субвенций (субсидий)
Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС	Как разница между ценой реализуемого имущества, с учетом положений ст. 40 НК РФ, включая НДС, акцизы (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок)
Реализация сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками)	Как разница между ценой, определяемой согласно ст. 40 НК РФ, с учетом НДС и ценой приобретения данной продукции
Реализация услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов)	Как стоимость обработки, переработки или иной трансформации товаров из давальческого сырья с учетом акцизов (для подакцизных товаров) без НДС
Реализация товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены	Залоговые цены тары не включаются в налоговую базу при условии, если тара подлежит возврату продавцу
Реализация товаров (работ, услуг) по сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором срока по указанной в нем цене	Исходя из указанной в договоре стоимости товаров (работ, услуг), но не ниже стоимости, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) без НДС

Порядок определения величины налоговой базы в зависимости от особенностей реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) определен в ст. 155—162 НК РФ. Ниже приведены некоторые из этих особенностей.

При реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без НДС. При получении налогоплательщиком оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом НДС.

Моментом определения налоговой базы считается наиболее ранняя из следующих дат:

- ✓ день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- ✓ день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к его отгрузке.

В случае получения налогоплательщиком — изготовителем товаров (работ, услуг) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (по перечню, определяемому Правительством РФ), налогоплательщик — изготовитель указанных товаров (работ, услуг) вправе определять момент определения налоговой базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг) при наличии раздельного учета осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций.

Если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или день передачи имущественных прав, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы.

При уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), или переходе требования к другому лицу на основании закона налоговая база определяется исходя из цен реализации согласно ст. 40 НК РФ с учетом акцизов без НДС. При реализации финансовых услуг, связанных с уступкой требования, новым кредитором, получившим требование, налоговая база определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования. При передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, гаражи или машино-места налоговая база определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом НДС и расходами на приобретение указанных прав.

При приобретении денежного требования у третьих лиц налоговая база определяется как сумма превышения суммы доходов, полученных от должника и (или) при последующей уступке, над суммой расходов на приобретение указанных требований. Следовательно, момент определения налоговой базы определяется как день уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства.

При осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских договоров (при реализации залогодержателем предмета невостребованного залога) налоговая база определяется как сумма дохода, полученная налогоплательщиком в виде вознаграждения при исполнении любого из указанных договоров. При этом если договоры поручения, комиссии либо агентские договоры связаны с реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав), не подлежащих или освобожденных от налогообложения, то на суммы вознаграждения данное освобождение не распространяется.

При осуществлении перевозок пассажиров, багажа, грузов, грузобагажа или почты железнодорожным, автомобильным, воздушным, морским или речным транспортом налоговая база определяется как стоимость перевозки без НДС. При реализации проездных документов по льготным тарифам налоговая база определяется исходя из этих льготных тарифов. При реализации услуг международной связи в налоговую базу не включается стоимость услуг, оказанных иностранным покупателям.

При реализации организации в целом как имущественного комплекса налоговая база определяется отдельно по каждому из видов акти-

вов организации. Если цена продажи организации ниже балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации организации к балансовой стоимости указанного имущества. Если же цена продажи организации выше балансовой стоимости имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации организации, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке). К сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) поправочный коэффициент не применяется. Для целей налогообложения балансовая стоимость каждого вида имущества корректируется с помощью поправочного коэффициента. В сводном счете-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции актива баланса. По каждому виду имущества, реализация которого облагается налогом, в графах «Ставка НДС» и «Сумма НДС» указываются соответственно расчетная налоговая ставка в размере 15,25% и сумма налога, определенная по этой ставке.

При передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг, имущественных прав), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (аналогичных работ, услуг, имущественных прав), действующих в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен с учетом акцизов и без включения в них НДС.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ исходя из фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется как сумма таможенной стоимо-

сти товаров, таможенной пошлины и подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

При реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах, налоговая база определяется налоговыми агентами как сумма доходов от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС. Налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, приобретающие товары у иностранных лиц и состоящие на учете в налоговых органах.

Организации и индивидуальные предприниматели, купившие товар у иностранных организаций, не зарегистрированных в налоговых органах, считаются налоговыми агентами. Налоговую базу они определяют как стоимость товаров без НДС.

Налоговым периодом по НДС (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) признается квартал (с 1 января 2008 г.).

НК РФ предусматривает следующие размеры налоговых ставок.

0% — при реализации:

- товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств — участников СНГ), вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии предъявления в налоговые органы контракта (копии контракта) с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории Российской Федерации; выписки банка (копии выписки), подтверждающей фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя на счет налогоплательщика в российском банке; грузовой таможенной декларации (ее копии) с отметкой российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска; копии транспортных товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. Документы представляются в таможенный орган не позднее 180 дней, считая с даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в таможенном режиме экспорта или транзита;
- работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта;

- работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию Российской Федерации товаров, помещенных под таможенный режим транзита через территорию Российской Федерации;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или назначения расположен за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;
- работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;
- драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Банку России, банкам;
- товаров (работ, услуг, имущественных прав) 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;
- припасов, вывезенных с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов. Припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река — море) плавания;
- выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров и вывозу с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки на таможенной территории Российской Федерации, 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.

При реализации товаров для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов налогоплательщиком предоставляются следующие документы:

1) контракт налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации;

2) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица на счет налогоплательщика в российском банке;

3) грузовая таможенная декларация, копия заявления об уплате налога при ввозе товаров на территорию государства — участника Таможенного союза, на границе с которым таможенный контроль отменен. Необходима отметка налогового органа этого государства, подтверждающая факт уплаты налога;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, копия морской накладной или другой документ, подтверждающий факт приема к перевозке экспортируемого товара.

Если выручка за экспорт поступила от третьих лиц, дополнительно надо представить договор поручения по оплате, заключенный между иностранным покупателем и организацией, осуществившей платеж. Срок 180 дней исчисляется в календарных днях. Налог, относящийся к товарам (работам, услугам), используемым в операциях, облагаемых по ставке 0%, определяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой.

10% — при реализации:

- продовольственных товаров: скота и птицы в живом весе; мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных: вырезки, телятины, языков, колбасных изделий — сырокопченых в/с, сырокопченых полусухих в/с, сыровяленых, фаршированных в/с; копченостей из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы — балыка, карбонада, шейки, окорока, пастромы, филея; свинины и говядины запеченных; консервов — ветчины, бекона, карбонада и языка заливного); молока и молокопродуктов (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда); яйца и яйцопродуктов; масла растительного; маргарина; сахара, включая сахар-сырец; соли; зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов; маслосемян и продуктов их переработки (шротов, жмыхов); хлеба, хлебобулочных изделий (включая сдобные, сухарные и бараночные изделия); крупы; муки; макаронных изделий; рыбы живой (за исключением ценных пород: белорыбицы, ло-

сося балтийского и дальневосточного, осетровых (белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди), семги, форели (за исключением морской), нельмы, кеты, чавычи, кижуча, муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира); море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, мороженой и других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных: икры лососевых и осетровых рыб; белорыбицы, лосося балтийского, осетровых рыб — белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди; семги; спинки и теши нельмы х/к; спинки кеты и чавычи слабосоленых и семужного посола; спинки чавычи, кеты и кижуча х/к, теши кеты и боковинки чавычи х/к; спинки муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира х/к; пресервов филе — ломтиков лосося балтийского и лосося дальневосточного; мяса крабов и наборов отдельных копченостей крабов вареномороженных; лангустов); продуктов детского и диабетического питания; овощей (включая картофель);

- следующих товаров для детей: трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, прочих трикотажных изделий: перчаток, варежек, головных уборов; швейных изделий, в том числе изделий из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп, верхней одежды (в том числе платьевой и костюмной групп), нательного белья, головных уборов, одежды и изделий для новорожденных и детей ясельной группы; обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной; валяной; резиновой; дошкольной, детской, школьной; кроватей детских; матрацев детских, колясок; тетрадей школьных; игрушек; пластилина; пеналов; счетных палочек; дневников школьных, счет школьных; тетрадей для рисования; альбомов для рисования; альбомов для черчения; папок для тетрадей; обложек для учебников, дневников, тетрадей; касс цифр и букв; подгузников;
- периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера: книжной продукции, связанной с образованием, наукой, культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера; услуг по экспедированию и доставке периодических печатных изданий и книжной продукции, ука-

занной выше; редакционных и издательских работ (услуг), связанных с производством периодических печатных изданий и книжной продукции, указанной выше; услуг по размещению рекламы и информационных сообщений в периодических печатных изданиях, которые указаны выше и превышают 40% объема одного номера периодического печатного издания; услуг по оформлению и исполнению договора подписки на периодические печатные издания, которые указаны выше, в том числе услуг по доставке периодического печатного издания подписчику, если доставка предусмотрена в договоре подписки;

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

18% — в случаях, не указанных ранее.

Закон № 57-ФЗ заменил расчетные ставки (9,09 и 16,67%) на расчетный метод определения суммы налога. Ставка налога определяется как процентное соотношение налоговой ставки (10 или 18%) к налоговой базе, которая принимается за 100% и увеличивается на соответствующий размер ставки. Замена расчетных ставок расчетным методом позволит налогоплательщикам избежать погрешностей при исчислении НДС.

Расчетный метод применяется в следующих ситуациях:

1) при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг; финансовой помощи на пополнение фондов специального назначения в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг); процентов (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Банка России, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента; полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения;

2) при удержании налога налоговыми агентами;

3) при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с НДС;

4) при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленных у физических лиц.

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик (налоговый агент) дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога.

Счет-фактура по НДС — это документ налогового учета. Счета-фактуры были введены с 1 января 1997 г.

Постановлением Правительства РФ от 29 июля 1996 г. № 914 «Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах налога на добавленную стоимость» была утверждена типовая форма счета-фактуры № 868 (№ 868а).

Однако в полной мере законным инструментом налогового учета счет-фактура стал только со вступлением в силу гл. 21 НК РФ.

Статья 169 НК РФ зафиксировала важнейший статус счета-фактуры как документа, позволяющего организациям осуществлять, а налоговым органам контролировать процесс начисления НДС.

Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения НДС, в том числе не подлежащих налогообложению, а также в иных случаях, определенных в установленном порядке.

Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» окончательно утвердило требование об обязательном наличии счетов-фактур для возмещения НДС.

Общий механизм применения счетов-фактур представлен на рис. 3.3.

Счета-фактуры не составляются налогоплательщиками по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ.

В счете-фактуре должны быть указаны:

- 1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- 2) наименование, адрес, идентификационный номер и код причины постановки на учет налогоплательщика и покупателя;
- 3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;



Рис. 3.3. Применение счетов-фактур по НДС

4) номер платежно-расчетного документа в случае авансового или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);

5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания).

С 1 июля 2002 г. в соответствии с Законом № 57-ФЗ обязательность указания в счете-фактуре единицы измерения была заменена на возможность ее указания. Дело в том, что организации часто сталкивались с невозможностью идентифицировать единицы измерения, особенно в случаях оказания услуг или выполнения работ (например, при сдаче помещения в аренду), а без обязательного реквизита счет-фактура не признавался налоговыми органами. Данное изменение распространяется на отношения, возникшие с 1 января 2002 г., оно сняло проблему с указанием единиц измерения в счетах-фактурах;

6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);

7) цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих налог, с учетом суммы налога;

8) стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога;

9) сумма акциза по подакцизным товарам;

10) налоговая ставка;

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

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

13) страна происхождения товара;

14) номер таможенной декларации.

В счете-фактуре, выставляемом при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ или оказания услуг), передачи имущественных прав, должны быть указаны:

1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;

2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;

3) номер платежно-расчетного документа;

4) наименование поставляемых товаров (описание работ, услуг), имущественных прав;

5) сумма оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

6) налоговая ставка;

7) сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок.

Согласно ст. 169 НК РФ счета-фактуры подписывают руководитель и главный бухгалтер организации либо иные лица, уполномоченные на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем его подписывает индивидуальный предприниматель с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации.

Как видно из приведенной ранее формулировки, счет-фактуру могут подписывать даже лица, не состоящие в штате организации,

тогда как в предыдущей редакции ст. 169 НК РФ говорилось, что подписывать счет-фактуру кроме руководителя и главного бухгалтера могут иные должностные лица.

Законодательство РФ предусматривает возможность использовать факсимильное воспроизведение подписи с помощью средств механического или иного копирования, электронной цифровой подписи. Однако в Законе о бухгалтерском учете и Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н, говорится о собственноручном проставлении подписей на первичных документах. Тот же порядок предусмотрен и в НК РФ. Следовательно, при составлении счетов-фактур подписи лиц должны быть только собственноручными.

С 1 июля 2002 г. печать организации на счетах-фактурах больше не проставляется. Данное изменение существенно облегчает выписку счетов-фактур; в особенности это касается организаций, офисы которых отделены территориально от складских помещений или магазина. Более того, обязательность печати не могла быть реализована в ряде случаев по чисто техническим причинам: например, для ИПБОЮЛ наличие печати необязательно, поэтому, являясь плательщиком НДС, предприниматель был поставлен в ситуацию, когда он не мог выписать счет-фактуру с соблюдением всех требований. Вместе с тем М. П. (место печати) присутствовало на бланках счетов-фактур вплоть до 2004 г., что вызывало у налогоплательщиков проблемы с покупателем, который требовал поставить на счете-фактуре печать.

Сумма НДС выделяется отдельной строкой в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах.

При реализации товаров (работ, услуг) счета-фактуры выставляются покупателям не позднее пяти дней со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

Сумма НДС выделяется отдельной строкой в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах.

Если операции по реализации товаров (работ, услуг) не подлежат налогообложению НДС, а также при освобождении от уплаты НДС самого налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются, а счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам НДС включается в указанную цену. При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцом, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется.

При реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

В случае если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц).

Вместе с тем НК РФ предусматривает четыре случая, в которых НДС включается в стоимость товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов. Происходит это, если товары приобретаются (или ввозятся):

1) для использования в операциях, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 149 НК РФ;

2) для использования в операциях, если местом реализации не признается территория Российской Федерации;

3) лицами, которые не выступают плательщиками НДС либо освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщиков по ст. 145 НК РФ;

4) для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не считаются объектом налогообложения по ст. 146 НК РФ.

Следовательно, отнесение НДС на затраты должно осуществляться косвенным путем: по мере списания товаров, начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам.

В случае принятия налогоплательщиком сумм налога, указанных ранее, к вычету или возмещению соответствующие суммы налога подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

Налог, принятый к вычету, восстанавливается при передаче имущества в уставный капитал или паевой фонд либо правопреемнику при реорганизации, использовании имущества в необлагаемых НДС операциях, по основным средствам и нематериальным активам пропорционально их остаточной стоимости без учета переоценки, а также при переходе организации на упрощенную систему налогообложения или единый налог на вмененный доход (согласно п. 3 ст. 170 НК РФ).

Сумма НДС исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Найденную сумму налога налогоплательщик имеет право уменьшить на налоговые вычеты.

Вычетам подлежат:

1) суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им 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 таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи;

2) суммы налога, уплаченные покупателями — налоговыми агентами;

3) суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику — иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах РФ, при приобретении товаров (работ, услуг) или уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

4) суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них;

5) суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств; суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ; суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства, которые нужно восстановить, если имущество используется в не облагаемых НДС операциях. Это можно сделать в течение 10 лет

(в последний месяц года, в котором по такому объекту организация начинает начислять амортизацию), в декларации по НДС отражается $\frac{1}{10}$ часть восстановленного налога.

При ведении облагаемой и не облагаемой НДС деятельности налог восстанавливается в доле, приходящейся на необлагаемую деятельность; организация, получившая имущество в качестве вклада в уставный капитал, также может предъявить к вычету сумму НДС (п. 11 ст. 171 НК РФ). Она равняется сумме, которую восстановила и перечислила в бюджет организация, передавшая такое имущество. Условие для вычета — оприходование имущества (п. 8 ст. 172 НК РФ);

6) суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходы по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при начислении налога на прибыль организаций;

7) суммы налога, предъявленные продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав, у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами. При этом указанные товары (работы, услуги), имущественные права должны быть приняты на учет.

Предъявленный организации НДС при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав можно принять к вычету без его оплаты поставщику.

По операциям, облагаемым по ставке 0%, НДС к вычету принимается в момент определения налоговой базы. По экспортным операциям налог принимается к вычету при наличии пакета документов в последний день того месяца, в котором документы собраны. При производстве товаров с длительным производственным циклом НДС ставится к вычету в момент отгрузки этих товаров. При получении имущества в уставный капитал налог вычитается после принятия на учет такого имущества (согласно ст. 172 НК РФ). Налог ставится к вычету при получении имущества в уставный капитал, но только если передающая организация восстановила его в бюджет.

Вычеты сумм налога, предъявленных налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации основных средств и (или) нематериальных активов, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств и (или) нематериальных активов.

Если налогоплательщик использует собственное имущество (в том числе векселя третьих лиц) в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги), суммы налога исчисляются им исходя из балансовой стоимости имущества, переданного в счет их оплаты.

Вычеты сумм налога по операциям реализации, облагаемых налоговой ставкой 0%, производятся только при предоставлении в налоговые органы отдельной декларации с приложением соответствующих документов.

Вычет налога в случае возврата товаров продавцу (в том числе в течение гарантийного срока) или отказа от товаров (работ, услуг) производится в полном объеме после отражения в учете операций по корректировке показателя реализации, но не позднее года с момента возврата или отказа.

Вычет налога при осуществлении капитального строительства производится по мере постановки на учет объектов заверченного капитального строительства (основных средств) или при реализации объекта незаверченного капитального строительства.

При осуществлении строительно-монтажных работ для собственного потребления налогоплательщик производит налоговый вычет на последнее число каждого налогового периода.

Вычет налога с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав производится на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок, документов, подтверждающих фактическое перечисление сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок, при наличии договора, предусматривающего перечисление указанных сумм.

Таким образом, сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет, определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, уменьшенная на сумму налоговых вычетов и увеличенная на сумму восстановленного НДС (ст. 173 НК РФ).

В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превысит общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, то полученная положительная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения на территории Российской Федерации, производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период равными долями не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории Российской Федерации, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах. Налоговые агенты (организации и индивидуальные предприниматели) производят уплату суммы налога по месту своего нахождения.

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны предоставить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые органы производят зачет налога самостоятельно или по согласованию с таможенными органами. По истечении трех календарных месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его письменному заявлению. Возврат указанных сумм производится органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. При нарушении сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из $\frac{1}{300}$ ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки.



Выводы

НДС в большинстве налоговых систем, в том числе в налоговой системе РФ, выступает основным косвенным налогом на потребление.

Порядок расчета и уплаты НДС регулируется положениями гл. 21 НК РФ.

Плательщиками НДС выступают лица, определяемые в соответствии с НК РФ (к ним относятся организации и индивидуальные предприниматели), а также лица, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Субъекты имеют право на освобождение от уплаты НДС, если они не реализуют подакцизную продукцию. Основанием для освобождения служит объем выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца без учета НДС, не превышающий 2 млн руб. Освобождение предоставляется на 12 последующих календарных месяцев в уведомительном порядке налоговых органов, где налогоплательщик состоит на учете.

Объектом налогообложения выступают: реализация товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказания услуг) по предоставлению отступного или новации; передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций; выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Для целей определения налоговой базы к объекту налогообложения добавляются: суммы авансовых платежей; суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов; суммы, полученные в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям; суммы полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора.

К операциям, освобождаемым от налогообложения, относятся ввоз товаров на территорию Российской Федерации, а также операции по реализации товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации — это, во-первых, услуги по сдаче в аренду помещений иностранным субъектам, аккредитованным в Российской Федерации, во-вторых, реализация (потребление для собственных нужд), не подлежащая налогообложению, и, в-третьих, операции, не подлежащие налогообложению.

Сумма налога, предъявляемая покупателю товаров, определяется как процентное отношение установленной налоговой ставки от налоговой базы. Последняя определяется исходя из свободных цен (с учетом акцизов и без НДС) либо исходя из государственных регулируемых цен (тарифов) без НДС. Исключения составляют: реализация имущества, подлежащего учету по ценам, включающим сумму уплаченного НДС; реализация сельскохозяйственной продукции, закупленной у физических лиц (не являющихся плательщиками НДС), а также осуществление специальных расчетов в соответствии со ст. 40 НК РФ.

Для исчисления НДС применяются налоговые ставки в размере 0, 10 и 18%. Кроме того, при реализации товаров (работ, услуг) по ценам и тарифам, включающим НДС, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, организации вправе применять расчетный метод определения налоговой ставки.

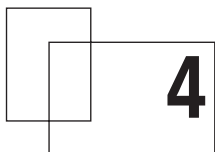
Налоговым периодом по НДС (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов) признается квартал (с 1 января 2008 г.).

**Вопросы и задания для самоконтроля**

1. Назовите основные виды налогов на потребление.
2. Объясните понятие «эластичность налога».
3. Каков механизм исчисления НДС?
4. В чем отличие «нулевой» ставки от освобождения от НДС?
5. Отражается ли на экономике организации уплата НДС?
6. Почему в состав плательщиков НДС включены индивидуальные предприниматели?
7. Реализация каких товаров не подлежит налогообложению?
8. Каков порядок определения суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет?
9. Укажите сроки уплаты и представления декларации по НДС.

**Тесты**

1. Как выписывается счет-фактура при реализации готовой продукции?
 - А. В одном экземпляре.
 - Б. В двух экземплярах.
 - В. По договоренности с покупателем.
2. Организация получила авансовый платеж от покупателя 20 апреля, отгрузка продукции произведена 25 апреля. Какая из дат считается датой возникновения обязательств перед бюджетом по НДС?
 - А. День отгрузки товаров.
 - Б. День получения оплаты за отгруженные товары.
 - В. Наиболее ранняя между датой отгрузки и датой оплаты.
3. Как принимается к вычету сумма НДС по расходам организации, которые нормируются для целей налогообложения прибыли?
 - А. В полном размере.
 - Б. В пределах установленных норм.
 - В. В зависимости от учетной политики.



4 АКЦИЗЫ

4.1. Характеристика акцизов. Элементы обложения

Акциз — вид косвенного или дополнительного налога на товары или услуги, включаемого в цену товара или тариф.

Как и НДС, акциз считается косвенным налогом, однако имеет отличие от НДС: объект обложения акцизом — оборот по реализации ограниченного перечня товаров, в то время как НДС облагается не только стоимость товаров, но и работ, услуг и имущественных прав. Кроме того, НДС возникает на всех стадиях производства и обращения товаров, акцизы же взимаются только в сфере производства (за исключением акцизов на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации).

Понятие «акциз» по этимологическим корням восходит к понятиям «пóдать», «оброк».

В Российской империи под акцизом понимался косвенный налог только на предметы внутреннего производства, выделяемые и продаваемые частными лицами, взимаемый собственно с потребления.

В российской истории первое упоминание о взимании акциза относится к периоду царствования Ивана Грозного. В это время при убое скота взималась пошлина, которая называлась «акциз с мяса».

При Петре I винокурение подлежало обложению акцизом в размере «полу-полтины с ведра емкости клейменных кубов или казанов в год».

В первой половине XIX в. были введены акцизы на предметы массового потребления: в 1833 г. — на табак, в 1848 г. — на сахар. В 1835—1839 гг. был установлен акциз с ведра на пиво, мед, брагу, сусло и медовый квас.

В отличие от современных систем акцизного обложения до 1917 г. акцизная система была тесно связана с государственной монополией и таможенным налогообложением. В России акцизами не облагались импортируемые товары, на них распространялась система таможенных пошлин.

В конце XIX — начале XX в. объектами акцизного обложения были свеклосахарное производство, крепкие напитки, табак, осветительные нефтяные масла, зажигательные спички. До 1 января 1881 г. существовал акциз на соль.

В современной налоговой системе России акцизы на отдельные группы и виды товаров были введены Законом РФ от 6 декабря 1991 г. № 1993-I «Об акцизах». Закон устанавливал порядок обложения акцизами реализуемых винно-водочных изделий, этилового спирта из пищевого сырья (кроме отпускаемого для выработки ликеро-водочных изделий и винодельческой продукции), пива, табачных изделий, шин, легковых автомобилей, грузовых автомобилей грузоподъемностью до 1,25 т, ювелирных изделий, бриллиантов, изделий из хрусталя, ковров и ковровых изделий, меховых изделий, одежды из натуральной кожи, а также отдельных видов минерального сырья, определенных Правительством РФ по согласованию с Верховным Советом РФ.

Впоследствии акцизы взимались на основании Федерального закона от 7 марта 1996 г. № 23-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации “Об акцизах”», в соответствии с которым вся прежняя система исчисления и взимания акцизов была коренным образом реформирована. Объектом обложения стали: этиловый спирт из всех видов сырья (за исключением спирта коньячного, спирта-сырца и спирта денатурированного), спиртосодержащая продукция (за исключением денатурированной), алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяк, вино натуральное, вино специальное и иная пищевая продукция с содержанием этилового спирта более 1,5% объема единицы алкогольной продукции, за исключением виноматериалов), пиво, табачные изделия, ювелирные изделия, нефть, включая стабилизированный газовый конденсат, бензин автомобильный, легковые автомобили (за исключением автомобилей с ручным управлением, в том числе ввозимых на территорию Российской Федерации, реализуемых инвалидам в порядке, определяемом Правительством РФ), а также отдельные виды минерального сырья в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ.

С 1 января 2001 г. введена новая система взимания акцизов, которая определена гл. 22 «Акцизы» НК РФ.

Плательщиками акциза признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Обязанность уплачивать акциз возникает у организаций и иных лиц в том случае, если они совершают операции, подлежащие обложению акцизом.

Налогоплательщики — участники договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) несут солидарную ответственность по уплате акциза. Исполнять обязанность по исчислению и уплате всей суммы акциза может лицо, ведущее дела простого товарищества, либо участники договора о совместной деятельности самостоятельно выбирают одного из участников, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза по операциям, признаваемым объектами налогообложения, если ведение дел осуществляется совместно всеми участниками товарищества.

В перечень подакцизных товаров входят товары, цена на которые никак не обусловлена ни эффективностью производства, ни их потребительскими свойствами, а связана только со спецификой спроса на эти товары.

Согласно ст. 181 НК РФ *подакцизными товарами признаются:*

1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%. Не рассматривается как подакцизные товары следующая спиртосодержащая продукция: лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств, а также лекарственные, лечебно-профилактические средства, изготавливаемые аптечными организациями и разлитые в емкости в соответствии с требованиями фармакопейных статей; препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр ветеринарных препаратов, разлитые в емкости не более 100 мл; парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию, разлитая в емкости не более 100 мл, с объемной долей этилового спирта до 80% включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до

90% включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл;

3) алкогольная продукция (питьевой спирт, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);

4) пиво;

5) табачная продукция;

6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

10) прямогонный бензин. Под прямогонным бензином при этом понимаются 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 бензина автомобильного и продукции нефтехимии.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

1) реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

К производству алкогольной продукции и пива приравняются их розлив, осуществляемый как часть общего процесса производства этих товаров, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар;

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

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

4) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

5) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;

6) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве вноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

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

8) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;

9) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

10) получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

11) получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

От налогообложения освобождается целый ряд операций. Перечень таких операций приводится в ст. 183 НК РФ, он закрытый. К операциям, освобождаемым от акциза, например, относятся:

- ✓ передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным на-

логоплательщиком, другому для производства других подакцизных товаров;

- ✓ реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли.

При этом налогоплательщик обязан предоставить в налоговый орган поручительство банка или банковскую гарантию. Такое поручительство (гарантия) должно предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и пени в случае непредоставления налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им акциза и (или) пени;

- ✓ первичная реализация конфискованных и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в собственность государства, переработке или уничтожению.

Налоговая база для исчисления акцизов формируется по каждому виду подакцизного товара. Складывается она из стоимости реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки; стоимости реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленной в соответствии со ст. 40 НК РФ, без учета НДС и акциза — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (процентные) ставки; стоимости переданных подакцизных товаров, исчисленной исходя из средних цен реализации за предыдущий налоговый период, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета НДС и акциза — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (процентные) ставки.

Налоговая база по реализации подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные ставки, увеличивается на суммы, полученные в виде финансовой помощи, авансовых или иных платежей, на пополнение фондов спецназначения, в счет увеличения доходов, в виде процента (дисконта) по векселям, процента по товарному кредиту либо иначе связанные с оплатой реализованных подакцизных товаров.

По подакцизным товарам, в отношении которых применяются комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой и адвалорной налоговой ставки, налоговая база определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении и как расчетная стоимость реализованных (переданных)

подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен.

НК РФ устанавливает порядок определения расчетной стоимости табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки (ст. 187¹). Расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации.

Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли или индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий. Под **маркой (наименованием)** понимается ассортиментная позиция табачных изделий, отличающаяся от других марок (наименований) индивидуализированным обозначением, присвоенным производителем или лицензиаром, и иными признаками: рецептурой, размерами, наличием или отсутствием фильтра, упаковкой.

Налогоплательщик обязан подать в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет (таможенный орган по месту оформления подакцизных товаров) уведомление о максимальных розничных ценах (далее — уведомление) по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий не позднее чем за 10 календарных дней до начала календарного месяца, начиная с которого будут наноситься указанные в уведомлении максимальные розничные цены. Форма уведомления устанавливается Министерством финансов РФ.

Максимальные розничные цены, заявленные в уведомлении, а также сведения о месяце и годе изготовления табачных изделий подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий, произведенную в течение срока действия уведомления (за исключением табачных изделий, не подлежащих налогообложению или освобождаемых от налогообложения в соответствии со ст. 185 НК РФ). Производство в течение срока действия уведомления одной марки (одного наименования) табачных изделий с нанесением максимальной розничной цены, отлич-

ной от максимальной розничной цены, указанной в уведомлении, не допускается.

Максимальные розничные цены, заявленные в уведомлении, а также сведения о месяце и годе изготовления табачных изделий подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий начиная с первого числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, и действуют не менее одного календарного месяца. Налогоплательщик имеет право изменить максимальную розничную цену на все марки (наименования) или несколько марок (наименований) табачных изделий путем подачи следующего уведомления. Максимальные розничные цены, указанные в следующем уведомлении, подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий начиная с первого числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, но не ранее истечения минимального срока действия предыдущего уведомления.

В случае если в течение одного налогового периода налогоплательщиком осуществляется реализация (передача) табачных изделий одной марки (одного наименования) с разными максимальными розничными ценами, указанными на единице потребительской упаковки (пачке), расчетная стоимость определяется как произведение каждой максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества реализованных единиц потребительской упаковки (пачек), на которых указана соответствующая максимальная розничная цена.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении (при использовании твердых ставок), а также как суммы таможенной стоимости товаров и таможенной пошлины, подлежащей уплате (при использовании адвалорных ставок); по подакцизным товарам, в отношении которых применяются комбинированные налоговые ставки, — как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой ставки и как расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной ставки.

При получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, налоговая база определяется как объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении.

Налоговая база при получении прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на его переработку, определяется как объем полученного прямогонного бензина в натуральном выражении.

Налоговым периодом, в течение которого налогоплательщики формируют налоговую базу, считается календарный месяц.

4.2. Ставки акцизов

Для исчисления сумм акциза применяются три вида ставок. Одни устанавливаются в абсолютной сумме на единицу измерения. Такие ставки называются *твердыми* (специфическими). Другие ставки устанавливаются в процентах и называются *адвалорными*. Третьи ставки являются *комбинированными*, они состоят из твердой (специфической) и адвалорной (процентной) налоговых ставок.

Налогообложение подакцизных товаров осуществляется по единым на территории Российской Федерации налоговым ставкам.

Ставки акцизов индексируются ежегодно. Индексация налоговых ставок объясняется прежде всего применением специфических ставок на такие товары, как спирт этиловый, алкогольная продукция, спиртосодержащая продукция, пиво, табачная продукция, автомобили легковые, мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.). Удельный вес акциза в цене таких товаров снижается в связи с инфляцией.

Налогообложение подакцизных товаров (за исключением автомобильного бензина и дизельного топлива) осуществляется по следующим налоговым ставкам (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка, % и (или) руб. и коп. за единицу измерения		
	с 1 января по 31 декабря 2009 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2010 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно
Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	27 руб. 70 коп. за 1 л безводного этилового спирта	30 руб. 50 коп. за 1 л безводного этилового спирта	33 руб. 60 коп. за 1 л безводного этилового спирта

Продолжение табл. 4.1

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка, % и (или) руб. и коп. за единицу измерения		
	с 1 января по 31 декабря 2009 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2010 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно
Спиртосодержащая парфюмерно- косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9% (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газиро- ванных, шипучих, натуральных напит- ков с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта)	191 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	210 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	321 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах

Продолжение табл. 4.1

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка, % и (или) руб. и коп. за единицу измерения		
	с 1 января по 31 декабря 2009 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2010 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно
и спиртосодержащая продукция (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)			
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% включительно (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта)	121 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	133 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	146 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина натуральные (за	2 руб. 60 коп. за 1 л	2 руб. 90 коп. за 1 л	3 руб. 20 коп. за 1 л

Продолжение табл. 4.1

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка, % и (или) руб. и коп. за единицу измерения		
	с 1 января по 31 декабря 2009 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2010 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно
исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих), натуральные напитки с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленные из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта			
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 л	11 руб. 55 коп. за 1 л	12 руб. 70 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5% включительно	0 руб. 00 коп. за 1 л	0 руб. 00 коп. за 1 л	0 руб. 00 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6% включительно	3 руб. 00 коп. за 1 л	3 руб. 30 коп. за 1 л	3 руб. 60 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содер-	9 руб. 80 коп. за 1 л	10 руб. 80 коп. за 1 л	11 руб. 90 коп. за 1 л

Продолжение табл. 4.1

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка, % и (или) руб. и коп. за единицу измерения		
	с 1 января по 31 декабря 2009 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2010 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно
жанием объемной доли спирта этило- вого свыше 8,6%			
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный (за исключением табака, используе- мого в качестве сырья для произ- водства табачной продукции)	300 руб. 00 коп. за 1 кг	300 руб. 00 коп. за 1 кг	300 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	17 руб. 75 коп. за 1 шт.	17 руб. 75 коп. за 1 шт.	19 руб. 50 коп. за 1 шт.
Сигариллы	255 руб. 00 коп. за 1000 шт.	281 руб. 00 коп. за 1000 шт.	309 руб. 00 коп. за 1000 шт.
Сигареты с фильтром	150 руб. 00 коп. за 1000 шт. + + 6% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из мак- симальной роз- ничной цены, но не менее 177 руб. 00 коп. за 1000 шт.	145 руб. 00 коп. за 1000 шт. + + 6,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из мак- симальной роз- ничной цены, но не менее 216 руб. 00 коп. за 1000 шт.	216 руб. 00 коп. за 1000 шт. + + 7% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из мак- симальной роз- ничной цены, но не менее 260 руб. 00 коп. за 1000 шт.
Сигареты без фильтра, папиросы	72 руб. 00 коп. за 1000 шт. + + 6% расчетной	92 руб. 00 коп. за 1000 шт. + + 6,5% расчетной	120 руб. 00 коп. за 1000 шт. + + 7% расчетной

Продолжение табл. 4.1

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка, % и (или) руб. и коп. за единицу измерения		
	с 1 января по 31 декабря 2009 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2010 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно
	стоимости, исчисляемой исходя из мак- симальной роз- ничной цены, но не менее 93 руб. 00 коп. за 1000 шт.	стоимости, исчисляемой исходя из мак- симальной роз- ничной цены, но не менее 118 руб. 00 коп. за 1000 шт.	стоимости, исчисляемой исходя из мак- симальной роз- ничной цены, но не менее 154 руб. 00 коп. за 1000 шт.
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л. с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л. с.)	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л. с.)	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	21 руб. 70 коп. за 0,75 кВт (1 л. с.)	23 руб. 90 коп. за 0,75 кВт (1 л. с.)	26 руб. 30 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.)	214 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л. с.)	235 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л. с.)	259 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л. с.)
Моторные масла для дизельных и (или) карбюратор-	2 951 руб. 00 коп. за 1 т	2 951 руб. 00 коп. за 1 т	3 246 руб. 00 коп. за 1 т

Окончание табл. 4.1

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка, % и (или) руб. и коп. за единицу измерения		
	с 1 января по 31 декабря 2009 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2010 г. включительно	с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно
ных (инжекторных) двигателей			
Прямогонный бензин	3 900 руб. 00 коп. за 1 т	4 290 руб. 00 коп. за 1 т	4 720 руб. 00 коп. за 1 т

Налогообложение автомобильного бензина и дизельного топлива с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно осуществляется по следующим налоговым ставкам (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка, % и (или) руб. и коп. за единицу измерения с 1 января по 31 декабря 2011 г. включительно
Автомобильный бензин: не соответствующий классу 3, или классу 4, или классу 5	4 290 руб. 00 коп. за 1 т
класса 3	3 630 руб. 00 коп. за 1 т
класса 4 и класса 5	3 500 руб. 00 коп. за 1 т
Дизельное топливо: не соответствующее классу 3, или классу 4, или классу 5	1 430 руб. 00 коп. за 1 т
класса 3	1 210 руб. 00 коп. за 1 т
класса 4 и класса 5	990 руб. 00 коп. за 1 т

Требования к характеристикам автомобильного бензина и дизельного топлива определяются в соответствии с техническим регламентом, принимаемым Правительством РФ.

Общая сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода (календарного месяца) применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу.

Датой реализации (передачи) подакцизных товаров считается день их отгрузки (передачи), в том числе структурному подразделе-

нию организации, осуществляющему их розничную реализацию. При передаче на территории Российской Федерации подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, датой передачи признается дата подписания акта приема-передачи подакцизных товаров. Датой получения прямогонного бензина признается день его получения организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

При обнаружении недостачи подакцизных товаров дата их реализации (передачи) определяется как день обнаружения недостачи (за исключением случаев недостачи в пределах норм естественной убыли).

По операциям получения (оприходования) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, датой получения денатурированного этилового спирта признается день его получения (оприходования).

Налогоплательщики, осуществляющие операции, признаваемые объектом налогообложения, обязаны предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров соответствующую сумму акциза. Она выделяется отдельной строкой в расчетных документах, первичных учетных документах и счетах-фактурах по НДС. Исключение составляют случаи реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации, а также реализация (передача) прямогонного бензина и денатурированного этилового спирта.

Если операции по реализации подакцизных товаров освобождены от уплаты акцизов, в расчетных документах, первичных учетных документах и счетах-фактурах выделять строку по акцизам не нужно. При этом на указанных документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза». Аналогичное положение действует и при реализации подакцизных товаров населению по розничным ценам: сумма акциза не выделяется ни на ярлыках товаров, ни на ценниках, ни на чеках, выдаваемых покупателям.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации факт уплаты акциза удостоверяется заполненными таможенными формами и расчетными документами, на основании которых определяются размеры налоговых вычетов.

При вывозе подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта за пределы территории Российской Федерации для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов налогоплательщик обязан предоставить в налоговый орган в течение 180 календарных дней со дня реализации указанных товаров следующие документы:

- 1) контракт с контрагентом на поставку подакцизных товаров;

2) платежные документы и выписку банка, подтверждающие фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет российского поставщика в российском банке;

3) грузовую таможенную декларацию с отметками российского таможенного органа;

4) копии транспортных или товаросопроводительных документов с отметками российских пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации.

В целях унификации применения льготных режимов обложения НДС и акцизами при экспорте товаров плательщикам акцизов разрешено представлять в налоговый орган для подтверждения факта экспорта подакцизных товаров копии документов, а не только их оригиналы. Но в случае непредставления таких документов налогоплательщиком акциз будет уплачиваться как при реализации подакцизных товаров на территории Российской Федерации.

Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком при реализации подакцизных товаров и предъявленные покупателю, относятся у налогоплательщика на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Суммы акциза, исчисленные по операциям передачи и реализации на безвозмездной основе, относятся у налогоплательщика за счет соответствующих источников, за счет которых относятся расходы по подакцизным товарам.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком, покупатель учитывает в стоимости приобретенных товаров.

Суммы акциза, фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости подакцизных товаров.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов), не учитываются в стоимости переданного подакцизного товара в том случае, если такой товар используется в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. Таким образом, налогоплательщику предоставлена возможность осуществлять вычет сумм акциза, уплаченного переработчику по подакцизным товарам, произведенным на дavalьческих условиях, которые в дальнейшем будут им использованы для производства других подакцизных товаров, и исключены случаи, при которых подакцизный товар мог дважды облагаться акцизом.

Налогоплательщики имеют право уменьшать общую сумму акциза по подакцизным товарам на величину налоговых вычетов.

При осуществлении налоговых вычетов следует иметь в виду следующее. Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные при приобретении подакцизных товаров, использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров. При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные собственником указанного сырья при его приобретении либо при передаче сырья на переработку.

Указанные вычеты производятся только в том случае, если ставка акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на подакцизные товары, произведенные из этого сырья, определены на одинаковую единицу измерения налоговой базы. Иными словами, сумма акциза, начисленная по подакцизному товару, уменьшается на сумму акциза, уплаченную при приобретении подакцизного сырья, израсходованного на его производство, для того чтобы избежать двойного налогообложения.

Например, по этиловому спирту и алкогольной продукции ставка акциза установлена на одинаковую единицу измерения налоговой базы — 1 л 100%-ного (безводного) спирта. Поэтому при начислении акциза на алкогольную продукцию акциз, уплаченный по этиловому спирту, подлежит вычету.

Если при производстве одного подакцизного товара используется другой подакцизный товар, имеющий отличную от него единицу измерения налоговой базы, то вся стоимость использованного подакцизного товара, включая акциз, списывается на затраты по производству товара.

Вычеты сумм акциза, уплаченных при приобретении подакцизных товаров, использованных в качестве сырья, производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, предъявленных налогоплательщиком и подтверждающих факт уплаты им соответствующих сумм акциза. По ввозимым на территорию Российской Федерации подакцизным товарам, используемым в качестве сырья, должны быть предъявлены таможенные декларации или иные документы, подтверждающие, что эти товары ввезены на территорию Российской Федерации и акциз уплачен таможенным органам. Что касается виноматериалов, то, поскольку они акцизом не облагаются, сумма акциза, подлежащая уплате по алкогольной продукции, уменьшается на сумму акциза, уплаченную на территории Российской Федерации по этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виномате-

риалов, из которых в свою очередь произведена эта алкогольная продукция.

Следует иметь в виду, что сумма акциза, уплаченная на территории Российской Федерации по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, направленных на производство алкогольной продукции, подлежащая зачету, не может превышать сумму акциза, исчисленную по формуле

$$C = [(A \times K) : 100\%]O,$$

где C — сумма акциза, уплаченная по спирту, использованному на производство вина; A — ставка акциза на 1 л 100%-ного (безводного) этилового спирта; K — крепость вина, %; O — объем реализованного вина.

Если к вычету предъявлена сумма, превышающая величину, рассчитанную по этой формуле, сумма превышения относится на счет доходов, остающихся в распоряжении налогоплательщика после уплаты налога на прибыль организаций.

Уменьшение суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, по алкогольным изделиям на сумму акциза, уплаченную по этиловому спирту из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, производится при представлении налогоплательщиком (производителем алкогольной продукции) платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты продавцом, производящим виноматериалы, спирта этилового из пищевого сырья по ценам, включающим акциз.

Общим правилом считается то, что суммы акциза принимаются к вычету только при условии их фактической уплаты и в том случае, если стоимость использованного подакцизного сырья списана на затраты по производству реализованных (переданных) подакцизных товаров. При этом сумма акциза в расчетных документах должна быть выделена отдельной строкой.

Суммы акциза, подлежащие вычету, рассчитывают с учетом норм расходов сырья. В соответствии со ст. 200 НК РФ в случае безвозвратной утери подакцизных товаров, используемых в качестве сырья, в процессе их хранения, перемещения и технологической обработки уплаченная сумма акциза также подлежит вычету в пределах норм естественной убыли.

Сумма акциза, подлежащая уплате, определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на налоговые вычеты сумма акциза, определяемая как произведение налоговой базы и налоговой ставки. Если сумма налоговых вычетов в каком-либо на-

логовом периоде превышает сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, акциз в этом налоговом периоде не уплачивается. Сумма превышения подлежит зачету в счет текущих и (или) предстоящих платежей по акцизу.

4.3. Акцизы на алкогольную продукцию и прямогонный бензин

С 1 января 2006 г. был отменен режим налогового склада в отношении алкогольной продукции, который действовал с 1 июля 2001 г. В результате были отменены и положения о том, что алкогольная продукция до момента реализации покупателям должна помещаться на акцизные склады. Напомним, что режим налогового склада представлял комплекс мер и мероприятий налогового контроля, который включал учет подакцизных товаров, условия выбытия подакцизных товаров, особые требования к обустройству складов, доступа на них и т.п. В период действия режима налогового склада алкогольная продукция не считалась реализованной, и в отношении нее не возникало обязательства по уплате акцизов.

Производство и поставка алкогольной продукции осуществляются в соответствии с Федеральным законом от 22 ноября 2005 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» (далее — Закон № 171-ФЗ). Данный Закон дает разъяснения, какие именно напитки относятся к алкогольной продукции, ведь НК РФ приводит только перечень подакцизных товаров, которые относятся к алкогольной продукции.

Закон № 171-ФЗ устанавливает, что производством и поставкой этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции имеют право заниматься только организации (юридические лица), следовательно, и плательщиками акцизов на алкогольную продукцию выступают только юридические лица. Более того, производством и оборотом (за исключением розничной продажи) алкогольной продукции с содержанием этилового спирта более 15% (за исключением водки) вправе заниматься казенные и иные организации, имеющие оплаченный уставный капитал в размере не менее 10 млн руб., водку имеют право производить казенные и иные организации, имеющие оплаченный уставный капитал (уставный фонд) в размере не менее чем 50 млн руб.

Объектом обложения акцизами алкогольной продукции признаются следующие операции:

- 1) реализация на территории Российской Федерации лицами произведенной ими алкогольной продукции;
- 2) продажа лицами переданной им на основании приговора или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованной алкогольной продукции;
- 3) передача на территории Российской Федерации лицами произведенной ими алкогольной продукции в уставный (складочный) капитал организации;
- 4) передача на территории Российской Федерации лицами произведенной ими алкогольной продукции для собственных нужд.

Таким образом, с 2006 г. акцизы на алкогольную продукцию исчисляются производители на дату ее отгрузки (передачи) покупателю. При этом применяются налоговые ставки, равные 100%-ному размеру соответствующих ставок акциза, установленных ст. 193 НК РФ. Дата передачи алкогольной продукции собственному структурному подразделению, осуществляющему ее розничную или оптовую реализацию, не считается моментом начисления акциза, т.е. акциз нужно начислять только на дату отгрузки алкогольной продукции другому собственнику.

Порядок расчета акцизов по реализованной алкогольной продукции предполагает умножение налоговой базы на ставку акциза. Поскольку на алкогольную продукцию установлены специфические (твердые) ставки акцизов, расчет суммы акцизов можно представить в виде следующей формулы:

$$C = O \times A,$$

где C — сумма акцизов; O — налоговая база (объем реализованной продукции) в натуральном выражении; A — ставка акцизов, руб. и коп. за единицу измерения товара.

Реализуя подакцизные товары, организация должна выделять в платежных документах сумму акциза. Сумма акциза не выделяется отдельной строкой, если подакцизные товары не облагаются акцизами, реализуются на экспорт или организациями, которые не платят акцизы.

Суммы акцизов, которые организация уплатила поставщикам при приобретении подакцизных товаров, включаются в стоимость этих товаров. Так учитывается и акциз по алкогольной продукции, которую организация оптовой торговли приобретает у производителей. Правда, данное правило не действует, если акциз был уплачен по подакцизным товарам, которые используются как сырье для про-

изводства других подакцизных товаров. Акциз по таким товарам подлежит вычету при определении суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет. Сумма акциза принимается к вычету только в той части, в которой подакцизное сырье списано на производство фактически реализованной алкогольной продукции. При этом если сырье списано в производство в одном налоговом периоде, а оплачено оно было в другом налоговом периоде, то вычеты по акцизам производятся в том периоде, когда произведена оплата сырья.

С 1 января 2006 г. отменена маркировка алкогольной продукции региональными специальными марками. Вследствие этого в гл. 22 «Акцизы» НК РФ внесены поправки, касающиеся отмены налогового вычета по авансовому платежу, который уплачивается при приобретении региональных специальных марок.

С 1 января 2006 г. денатурированная спиртосодержащая продукция не освобождается от уплаты акцизов ни при каких условиях. Для осуществления операций по производству денатурированного этилового спирта и неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт, организации должны получить соответствующие лицензии.

Для определения же объекта налогообложения акцизами и получения налогоплательщиком права на налоговые вычеты по акцизам ст. 179² НК РФ устанавливает механизм выдачи соответствующих свидетельств и требования, предъявляемые к организациям. Указанные свидетельства не отменяют необходимости получения лицензии на производство денатурированного этилового спирта и неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт. Свидетельство — это документ, непосредственно связанный только с исчислением акциза на денатурированный спирт. Свидетельства получают организациями на добровольной основе, но только при выполнении одного из условий, определенных НК РФ.

Объектом налогообложения акцизами денатурированного этилового спирта признаются операция по его реализации производителем, а также операции по получению (оприходованию) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. Под получением понимается приобретение денатурированного этилового спирта в собственность, т.е. на дату приобретения в собственность денатурированного этилового спирта организация, имеющая свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, должна начис-

лить акциз. Налоговая база определяется как объем полученного денатурированного этилового спирта.

При реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщик обязан предъявлять сумму акциза покупателям, за исключением реализации тому покупателю, у которого есть свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. Сумма акциза в расчетных документах и счетах-фактурах не выделяется.

Налоговые вычеты осуществляет продавец, имеющий свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, если реализует произведенный денатурированный этиловый спирт лицу, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. Для этого в налоговый орган представляются свидетельство, копия договора о реализации спирта, реестр счетов-фактур с отметкой налогового органа по местонахождению покупателя, накладные и акты приема-передачи денатурата.

Кроме того, вычет может быть получен, когда плательщик, имеющий свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, использует денатурированный спирт для производства такой продукции. В этом случае в налоговый орган следует представить свидетельство, копии договоров о приобретении денатурированного спирта у производителя, реестр счетов-фактур, выставленных производителем, накладные на внутреннее перемещение спирта, внутренние акты приема-передачи и акт списания денатурата в производство.

Пример. Производитель — организация «Мега», имеющая свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, реализовала (отгрузила) в адрес организации «Ось», имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, 1500 л денатурированного спирта (в пересчете на безводный спирт). Ставка акциза на этиловый спирт составляет 21 руб. 50 коп. Организация «Мега» начислит акциз на дату отгрузки произведенного этилового спирта, а после получения этого спирта организацией «Ось» и предъявления в налоговый орган соответствующих документов производит налоговый вычет. В итоге сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет организацией «Мега», составит

$$1500 \text{ л} \times 21 \text{ руб. 50 коп.} - 32\,250 = 0 \text{ руб.}$$

Организация «Ось» как получатель денатурата на момент оприходования приобретенного денатурированного этилового спирта начислит акциз и в момент его передачи для производства неспиртосодержащей продукции примет начисленную сумму к вычету, следовательно, к уплате в бюджет с нее будет причитаться

$$1500 \text{ л} \times 21 \text{ руб. 50 коп.} - 32\,250 = 0 \text{ руб.}$$

С 1 января 2003 г. в перечень подакцизных товаров включен прямогонный бензин. При этом для целей применения акцизов определено, что под прямогонным бензином понимаются 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 бензина автомобильного. Бензиновой фракцией в целях применения акцизов считается смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215 °С при атмосферном давлении 760 мм рт. ст. Таким образом, подакцизными нефтепродуктами с 1 января 2003 г. считаются бензин автомобильный, дизельное топливо, моторные масла, прямогонный бензин. Но из всего перечня нефтепродуктов только по прямогонному бензину НК РФ устанавливает особые условия уплаты акциза. Связаны они прежде всего с тем, что лица, совершающие операции с прямогонным бензином, вправе получать свидетельства на производство и переработку прямогонного бензина.

Наличие свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином (получение которого носит исключительно добровольный характер), позволяет налогоплательщику, передающему прямогонный бензин покупателю, также имеющему свидетельство, не включать акциз в цену передаваемого бензина и, более того, получить вычет (т.е. возмещение) акциза, начисленного этим налогоплательщиком при получении им прямогонного бензина.

Покупатель, имеющий свидетельство, должен также начислить акциз при получении прямогонного бензина (без акциза) от поставщика, отразить начисленную сумму в налоговой декларации и после подтверждения налоговым органом сумм начисленных акцизов отметкой в счетах-фактурах, полученных от поставщика, вернуть эти счета-фактуры поставщику для вычета им начисленных сумм акциза.

Свидетельства могут выдаваться не только при наличии в собственности необходимых мощностей по производству, хранению и отпуску прямогонного бензина, но и на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления, а также в случае, если организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) ООО либо голосующих акций АО.

Для получения свидетельства на переработку прямогонного бензина собственник сырья вместо документов, подтверждающих право собственности (хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на мощности по производству, хранению и отпуску продукции нефтехимии, может предоставить заверенную копию договора на

оказание услуг по переработке прямогонного бензина с организацией, осуществляющей производство продукции нефтехимии.

Механизм учета акциза в стоимости нефтепродуктов при их передаче лицам, имеющим и не имеющим свидетельств, а также отнесения суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль, определяется НК РФ.

Так, ст. 198 НК РФ устанавливает, что *предъявление суммы акциза по операциям с прямогонным бензином осуществляется в следующем порядке:*

1) при передаче на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина, расчетные документы, первичные учетные документы, счета-фактуры (выставляемые производителем прямогонного бензина его собственнику, а также собственником прямогонного бензина покупателю) выписываются без выделения соответствующих сумм акциза. При этом на указанных документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза»;

2) при реализации прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина, расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры выписываются без выделения соответствующих сумм акциза. При этом на указанных документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза».

Согласно п. 4 ст. 199 НК РФ при получении прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина, сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком при дальнейшем использовании (в том числе при передаче на переработку на давальческой основе) полученного прямогонного бензина в качестве сырья для производства продукции нефтехимии, в стоимость передаваемого прямогонного бензина не включается. Сумма акциза, исчисленная по указанным операциям при дальнейшем неиспользовании налогоплательщиком полученного им прямогонного бензина в качестве сырья для производства продукции нефтехимии, включается в стоимость передаваемого прямогонного бензина.

Порядок предоставления налоговых вычетов по акцизам определяется ст. 200 НК РФ. В частности, вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при реализации прямогонно-

го бензина налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина при представлении в налоговые органы следующих документов:

- 1) копии договора с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина;
- 2) реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель прямогонного бензина.

Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при передаче на территории Российской Федерации прямогонного бензина, произведенного из давальческого сырья собственнику либо другим лицам, в том числе получение прямогонного бензина в собственность в счет оплаты услуг по производству прямогонного бензина из давальческого сырья, а также при передаче произведенных подакцизных товаров на переработку на дачальческой основе. В этом случае налогоплательщик должен предоставить в налоговые органы документы, подтверждающие направление прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии лицам, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина:

- 1) при передаче прямогонного бензина на переработку на дачальческой основе:

- ✓ копии договора налогоплательщика с лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина,
- ✓ копии свидетельства на переработку прямогонного бензина лица, с которым заключен договор на переработку прямогонного бензина,
- ✓ реестра счетов-фактур, выставленных лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина;

- 2) при передаче прямогонного бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина) лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина:

- ✓ копии договора между собственником прямогонного бензина и налогоплательщиком,
- ✓ копии договора между собственником прямогонного бензина и лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина,
- ✓ копии распорядительных документов собственника прямогонного бензина (в случае наличия таких документов) налогоплательщику при передаче прямогонного бензина лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина,

- ✓ накладной на отпуск прямогонного бензина или акта приема-передачи прямогонного бензина лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, при использовании полученного прямогонного бензина самим налогоплательщиком для производства продукции нефтехимии и (или) при передаче прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии на давальческой основе (на основе договора об оказании услуг по переработке принадлежащего данному налогоплательщику прямогонного бензина) при представлении следующих документов:

- ✓ накладной на внутреннее перемещение;
- ✓ накладной на отпуск материалов;
- ✓ лимитно-заборной карты;
- ✓ акта приема-передачи сырья на переработку;
- ✓ акта приема-передачи структурными подразделениями налогоплательщика;
- ✓ акта списания в производство.

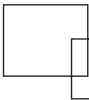
Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем.

Уплата акциза по прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту налогоплательщиками, имеющими свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров. По операциям с денатурированным этиловым спиртом акциз уплачивается по месту оприходования приобретенных в собственность подакцизных товаров. При совершении операций с прямогонным бензином акциз уплачивается по месту нахождения налогоплательщика.

Налогоплательщики обязаны предоставить в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за на-

логовый период в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, — не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным.



Выводы

Акцизы устанавливаются на товары, высокая рентабельность которых сложилась под влиянием объективных факторов, для изъятия в доход бюджета некоторой части сверхприбыли, получаемой их производителями.

С 1 января 2001 г. взимание акцизов осуществляется в соответствии с гл. 22 «Акцизы» НК РФ.

Подакцизными считаются этиловый спирт, алкогольная продукция, пиво, табачные изделия, автомобили, бензин автомобильный, дизельное топливо, масло для двигателей, прямогонный бензин.

Обязанность уплачивать акциз возникает у организаций, индивидуальных предпринимателей и иных лиц в том случае, если они совершают операции, подлежащие налогообложению акцизом.

Налоговая база для исчисления акцизов формируется по каждому виду подакцизного товара. Складывается она из объема реализации подакцизных товаров в натуральном выражении (по подакцизным товарам, в отношении которых применяются твердые ставки), стоимости реализованных подакцизных товаров, исчисленной в соответствии со ст. 40 НК РФ (по тем товарам, в отношении которых применяются адвалорные ставки), стоимости переданных подакцизных товаров, исчисленной исходя из средних цен реализации за предыдущий налоговый период, в отношении которых действуют адвалорные ставки.

С 1 января 2006 г. был отменен режим налогового склада в отношении алкогольной продукции, который действовал с 1 июля 2001 г. В результате были отменены и положения о том, что алкогольная продукция до момента реализации покупателям должна помещаться на акцизные склады.

Производство и поставка алкогольной продукции осуществляются в соответствии с Федеральным законом от 22 ноября 2005 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции». Акцизы на алкогольную продукцию исчисляют производители на дату ее отгрузки (передачи) покупателю. Применяются налоговые ставки, равные 100%-ному размеру соответствующих ставок акциза, установленных ст. 193 НК РФ. Акциз начисляется только на дату отгрузки алкогольной продукции другому собственнику.

С 1 января 2006 г. отменена маркировка алкогольной продукции региональными специальными марками.

Акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров. По операциям с денатурированным этиловым спиртом акциз уплачивается по месту оприходования приобретенных в собственность подакцизных товаров. При совершении операций с прямогонным бензином акциз уплачивается по месту нахождения налогоплательщика.

?

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Назовите преимущества и недостатки адвалорных ставок акциза.
2. По каким параметрам можно сравнить акциз и НДС?
3. Какая спиртосодержащая продукция не облагается акцизом?
4. Как определить налоговую базу при реализации подакцизных товаров?
5. Как определить налоговую базу при ввозе подакцизных товаров в Российскую Федерацию?

!

Тесты

1. *Какие налоговые ставки установлены по алкогольной продукции?*
 - А. Твердые (специфические).
 - Б. Адвалорные (в процентах).
 - В. Прогрессивные.
2. *Как определяется дата реализации (передачи) алкогольной продукции?*
 - А. Днем оплаты данной продукции.
 - Б. Днем отгрузки алкогольной продукции.
 - В. Днем завершения действия акцизного склада.
3. *Как указывается сумма акциза при реализации подакцизных товаров населению по розничным ценам?*
 - А. Выделяется в кассовом чеке отдельной строкой.
 - Б. Должна быть указана на ярлыках товаров и ценниках.
 - В. Не указывается ни на чеках, ни на ярлыках или ценниках.



5 ВОДНЫЙ НАЛОГ

5.1. Место водного налога в системе ресурсных платежей

Плата за водопользование была введена в России еще в 1920—1930-х гг. Она представляла собой вид платежа в бюджет за природные ресурсы и взималась с единицы орошаемой поверхности. В этот период взимался водный сбор, а налогооблагаемой базой был сельскохозяйственный доход.

С целью повышения ответственности объединений, организаций за рациональное использование воды в разные периоды вводилась плата за воду, подаваемую оросительными системами, а также плата за воду, забираемую из водохозяйственных систем. Платеж взимался в государственный бюджет с промышленных объединений и предприятий, включая предприятия теплоэнергетики; с промышленных предприятий, общественных и кооперативных организаций (кроме колхозов) и межхозяйственных организаций, действующих на основе хозрасчета. Кроме того, плата распространялась на предприятия коммунального хозяйства, забирающие воду из водохозяйственных систем и снабжающие ею объединения, предприятия промышленности (в этом случае на сумму платы за воду увеличивались платежи объединений, предприятий коммунальному хозяйству).

Затраты объединений, организаций на оплату забираемой воды относились на себестоимость продукции. Плата за воду вносилась в бюджет непосредственно объединениями, организациями или через предприятия коммунального хозяйства (с учетом характера водоснабжения) за весь объем воды, израсходованной на собственные нужды и переданной другим объединениям, организациям. Взносы платы производились не позднее 20-го числа следующего за отчет-

ным месяца в размере 50% в союзный бюджет. Сумма определялась самим плательщиком исходя из объема забранной воды в каждом истекшем месяце и установленного тарифа. Количество забранной воды устанавливалось организацией-водопользователем по показаниям водоизмерительных приборов на первое число каждого месяца или путем учета времени работы технологического оборудования, объема выпускаемой продукции и норм водопотребления, по характеристикам работающих насосов и др. Руководители и главные бухгалтеры объединений, организаций несли ответственность за правильное исчисление, своевременное внесение платы за воду и представление ежемесячной отчетности по ней финансовым органам и органам по регулированию использования и охране вод.

В феврале 2003 г. Правительство РФ внесло на рассмотрение Государственной Думы РФ проект федерального закона, предусматривающий дополнение части второй НК РФ главой «Водный налог», которая была введена в действие с 1 января 2004 г.

Новая глава разработана в целях приведения законодательства о плате за пользование водными объектами в соответствие с НК РФ, в ней установлены специфические ставки налога по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам. При этом отдельные налоговые льготы, действующие до 2004 г., согласно законодательству о плате за пользование водными объектами исключены. Одновременно увеличены ставки водного налога за забор воды из водных объектов на сумму, соответствующую поступлениям от платы за сброс сточных вод, который теперь к объектам налогообложения не относится.

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование согласно законодательству РФ.

Объектом налогообложения признаются следующие виды водопользования:

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях.

Не признаются объектом налогообложения:

- 1) забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;

2) забор воды из водных объектов:

- а) для обеспечения пожарной безопасности,
- б) санитарных, экологических и судоходных попусков;

3) забор морскими судами, судами внутреннего (в том числе «река — море») плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

4) забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;

5) использование акватории водных объектов:

а) для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов,

б) размещения и стоянки плавательных средств, коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах,

в) проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ,

г) размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбо-хозяйственного, водно-транспортного, водопроводного и канализационного назначения,

д) организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей, полностью финансируемыми за счет средств соответствующих бюджетов или профсоюзов;

б) использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

7) особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно, отдельно в отношении каждого водного объекта, каждого вида водопользования, признаваемого объектом налогообложения, по которым установлены различные налоговые ставки.

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта.

Объем воды, забранной из водного объекта, рассчитывается на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в

журнале первичного учета использования воды по состоянию на первое число каждого месяца.

В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности насосов. При невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности насосов объем забранной воды определяется на основании суммарного расхода электроэнергии, времени работы технологического оборудования, объема выпускаемой продукции и норм водопотребления.

При использовании акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотях и кошелях) налоговая база определяется по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных — по материалам соответствующей технической и проектной документации как площадь предоставленного водного пространства.

Для целей гидроэнергетики при использовании водных объектов без забора воды налоговая база рассчитывается как количество произведенной электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях налоговая база исчисляется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотях и кошелях, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

При использовании для целей лесосплава в плотях и кошелях водных объектов, расположенных на территориях двух и более субъектов РФ, налоговая база определяется отдельно применительно к лесосплаву в плотях и кошелях по территории соответствующего субъекта РФ пропорционально расстоянию сплава.

Налоговым периодом признается квартал.

5.2. Налоговые ставки

Размеры ставок водного налога, предусмотренные НК РФ, рассчитаны исходя из действующих ранее ставок платы за пользование водными объектами и индекса инфляции. Налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам.

Налоговые ставки на забор воды из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам приведены в табл. 5.1.

Таблица 5.1

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка за 1 тыс. куб. м воды забранной, руб.	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных объектов
Северный	Волга	300	384
	Нева	264	348
	Печора	264	300
	Северная Двина	258	312
	Прочие реки и озера	306	378
Северо-Западный	Волга	294	390
	Западная Двина	288	366
	Нева	258	342
	Прочие реки и озера	282	372
Центральный	Волга	288	360
	Днепр	276	342
	Дон	294	384
	Западная Двина	306	354
	Нева	252	306
	Прочие реки и озера	264	336
Волго-Вятский	Волга	282	336
	Северная Двина	252	312
	Прочие реки и озера	270	330
Центрально-Черноземный	Днепр	258	318
	Дон	336	402
	Волга	282	354
	Прочие реки и озера	258	318
Поволжский	Волга	294	348
	Дон	360	420
	Прочие реки и озера	264	342
Северо-Кавказский	Дон	390	486
	Кубань	480	570
	Самур	480	576
	Сулак	456	540
	Терек	468	558
	Прочие реки и озера	540	654

Окончание табл. 5.1

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка за 1 тыс. куб. м воды забранной, руб.	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных объектов
Уральский	Волга	294	444
	Обь	282	456
	Урал	354	534
	Прочие реки и озера	306	390
Западно-Сибирский	Обь	270	330
	Прочие реки и озера	276	342
Восточно-Сибирский	Амур	276	330
	Енисей	346	306
	Лена	252	306
	Обь	264	348
	Озеро Байкал и его бассейн	576	678
	Прочие реки и озера	282	342
Дальне-восточный	Амур	264	336
	Лена	288	342
	Прочие реки и озера	252	306
Калининградская область	Неман	276	324
	Прочие реки и озера	288	336

При заборе воды из территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования ставки налога следующие (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Море	Налоговая ставка за 1 тыс. куб. м морской воды, руб.
Балтийское	8,28
Белое	8,40
Баренцево	6,36
Азовское	14,88

Окончание табл. 5.2

Море	Налоговая ставка за 1 тыс. куб. м морской воды, руб.
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

Размеры платы за использование акватории поверхностных водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошельках, приведены в табл. 5.3.

Таблица 5.3

Экономический район	Налоговая ставка за 1 кв. км используемой акватории, тыс. руб. в год
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 обл.	30,84

Размеры платы за использование акватории территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод указаны в табл. 5.4.

Таблица 5.4

Море	Налоговая ставка за 1 кв. км используемой акватории, тыс. руб. в год
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 территориального моря Российской Федерации)	29,28
Охотское	35,28
Японское	38,52

При использовании водных объектов без забора воды для задач гидроэнергетики применяют следующие налоговые ставки (табл. 5.5).

Таблица 5.5

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка за 1 тыс. кВт · ч электроэнергии, руб.
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

Окончание табл. 5.5

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка за 1 тыс. кВт · ч электроэнергии, руб.
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	4,80

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях используются следующие налоговые ставки (табл. 5.6).

Таблица 5.6

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка за 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотках и кошелях древесины на каждые 100 км сплава, руб.
Нева	1 656,0
Реки бассейнов Ладожского 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	1 454,0
Амур	1 476,0
Волга	1 636,8
Енисей	1 585,2

Окончание табл. 5.6

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка за 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотках и кошелях древесины на каждые 100 км сплава, руб.
Лена	1 646,4
Обь	1 576,8
Прочие реки и озера, по которым осуществляется лесосплав в плотках и кошелях	1 183,2

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части превышения устанавливаются в пятикратном размере указанных налоговых ставок.

Как известно, при формировании доходной части консолидированного бюджета на 2003 г. льгота по ставке платы за пользование водными объектами при заборе воды для водоснабжения населения (60 руб. за 1 тыс. куб. м), предусмотренная Федеральным законом от 6 мая 1998 г. № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами», не учитывалась. Теперь же указанная льгота восстановлена.

Ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 руб. за 1 тыс. куб. м воды, забранной из водного объекта.

Сумма налога по итогам каждого налогового периода исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки.

По каждому субъекту РФ, в котором налогоплательщик осуществляет водопользование, исчисляется общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет соответствующего субъекта РФ. Общая сумма налога, подлежащая уплате в указанный бюджет, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога в отношении всех видов водопользования, осуществляемых на территории соответствующего субъекта РФ.

Общая сумма налога уплачивается в соответствии с бюджетным законодательством РФ в субъекте РФ, на территории которого осуществляется водопользование, в отношении которого исчислена данная общая сумма налога.

При пользовании территориальным морем Российской Федерации налог подлежит уплате по месту получения налогоплательщиком лицензии на водопользование.

Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения в установленный для уплаты налога срок.



Выводы

В целях приведения законодательства о плате за пользование водными объектами в соответствие с НК РФ с 1 января 2004 г. введена глава «Водный налог». Положения указанной главы устанавливают специфические ставки налога по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам.

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование согласно законодательству РФ: забор воды из водных объектов; использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях; использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики; использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях.

Из состава объектов исключаются, например, забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы; забор термальных вод; забор воды для обеспечения пожарной безопасности; для санитарных, экологических и судоходных попусков; использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов и др.

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта. При использовании акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотках и кошелях) налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства. Для целей гидроэнергетики при использовании водных объектов без забора воды налоговая база рассчитывается как количество произведенной электроэнергии. При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях налоговая база исчисляется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

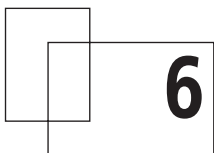
Ставка налога 0% используется при заборе воды из водных объектов на орошение земель сельскохозяйственного назначения, ликвидацию последствий стихийных бедствий и аварий. Дифференцируются налоговые ставки по видам использования водного источника, экономическим районам, бассейнам рек, озер и морей. За сверхлимитное использование водного объекта налоговые ставки увеличиваются в пять раз. Расчет налога производится налогоплательщиком самостоятельно.

**Вопросы и задания для самоконтроля**

1. В чем заключается принципиальное отличие водного налога от прямых налогов?
2. Какова целевая направленность регулирующей роли ресурсных платежей вообще и водного налога в частности?
3. Чем определяются уровень и дифференциация налоговых ставок по водному налогу?
4. Охарактеризуйте перспективы развития платежей за использование водных источников.
5. Назовите принцип, по которому возможна дифференциация налоговых ставок и предоставления льгот по плате за воду.
6. Какие налоговые методы стимулируют рациональное природопользование?

**Тесты**

1. *Что считается объектом налогообложения водным налогом?*
 - А. Забор воды из водного источника.
 - Б. Сброс сточных вод в водный источник.
 - В. Строительство гидротехнических сооружений.
2. *Для чего не признается объектом налогообложения использование водного источника?*
 - А. Посадок (взлетов) воздушных судов.
 - Б. Лесосплава.
 - В. Гидроэнергетики.
3. *Как определяется объем воды, забранный из водного объекта?*
 - А. На основании водоизмерительных приборов.
 - Б. Исходя из времени работы оборудования.
 - В. Исходя из производительности технических средств.
 - Г. Всеми перечисленными способами.



НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

6.1. Подоходное налогообложение физических лиц

Подоходный налог выступает наиболее традиционной формой обложения доходов физических лиц, которая в том или ином виде существовала на протяжении всего исторического развития отечественной и зарубежной экономики.

Основные принципы обложения подоходным налогом физических лиц для большинства развитых стран едины. Нет существенных различий в вопросах формирования налоговой базы. В состав налогооблагаемого дохода включаются заработная плата, вознаграждение за труд, доходы от предпринимательской деятельности, пенсии, рента, проценты, дивиденды, роялти и другие виды доходов от инвестиций.

Вместе с тем могут наблюдаться некоторые отличия в подходах к определению величины облагаемого дохода и его составных частей, в технике взимания налогов, в правилах применения налоговых льгот. От состава и характера налоговых льгот зависит величина облагаемого оборота.

Как правило, из налогооблагаемого дохода исключаются расходы, необходимые для осуществления предпринимательской деятельности или поддержания недвижимости (профессиональные вычеты); регулярные взносы в пенсионные фонды и личные расходы, необходимые для получения дохода (социальные вычеты); долговые проценты, страховые выплаты.

По-разному толкуется и такое понятие, как «единица налогообложения»: подоходным налогом может облагаться доход каждого члена семьи отдельно или единый доход семьи. Например, в Швейцарии ставки федерального подоходного налога меняются от 0,5 до 11,5%. При этом муж должен заполнить общую декларацию, в которую включены доходы его жены и личный капитал.

По опыту других налоговых юрисдикций в России может быть введена налоговая декларация о доходах физических лиц — семейная. В ней супруги смогут объединять свой доход, чтобы консолидировать свои расходы для получения налоговых вычетов.

Техника взимания подходного налога может быть различной не только в разных странах, но и в рамках одной налоговой системы одного государства. Например, по-разному облагаются доходы мелких фермеров, рабочих и служащих. Подходный налог всегда взимается с дохода, полученного в течение финансового или календарного года. Только в одних случаях объектом обложения выступает фактический доход налогоплательщика, полученный или накопленный в финансовом (календарном) году, в других — подходный налог взимается с ожидаемого (вмененного) дохода, подсчитанного на базе предыдущего года или путем сравнения прогнозных доходов и расходов на текущий год.

Система налогообложения при взимании подходного налога может быть глобальной или шедулярной. Слово «шедула» означает «категория доходов, подлежащих специальному налогообложению». При использовании шедулярной системы налогообложения различные виды доходов физических лиц облагаются отдельно, при этом применяются и различные налоговые ставки. Элементы шедулярной системы налогообложения действуют сейчас и в Российской Федерации: при налогообложении выделяются доходы, не связанные с трудовой и профессиональной деятельностью.

Глобальная система предусматривает обложение совокупного дохода физического лица за истекший календарный год.

Во многих странах современные формы налогообложения предполагают шедулярный налог на каждую категорию доходов (земельный налог, налог на доходы от ценных бумаг, налог на производителей сельскохозяйственной продукции, налог на неторговую деятельность, налог на должностные оклады, ренту и др.) и глобальный налог на общую сумму всех видов доходов.

По сравнению с рядом стран исчисление подходного налога в Российской Федерации даже до 2001 г. отличалось исключительной простотой.

Подходный налог с физических лиц был установлен Законом РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подходном налоге с физических лиц» (далее — Закон № 1998-1). Плательщиками подходного налога считались физические лица — как имеющие, так и не имеющие постоянного местожительства в Российской Федерации (граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства). К физическим лицам, имеющим постоянное местожительство в Рос-

сийской Федерации, относятся лица, проживающие в Российской Федерации в общей сложности не менее 183 дней в календарном году.

Объектом налогообложения у физических лиц был совокупный доход, полученный в календарном году. Для физических лиц, имевших постоянное местожительство в Российской Федерации, он определялся по совокупности доходов от источников в Российской Федерации и за ее пределами; для физических лиц, не имевших постоянного местожительства в Российской Федерации, — от источников в Российской Федерации. В совокупный годовой доход физических лиц включался доход, полученный как в денежной (в валюте РФ или иностранной валюте), так и в натуральной форме.

Федеральный закон от 10 января 1997 г. № 11-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации “О подоходном налоге с физических лиц”» дополнил облагаемый доход физических лиц материальной выгодой. Суммы материальной выгоды определялись для физического лица в случае получения процентов по вкладам в банках в виде разницы между фактически выплаченными процентами и определенным в законе уровнем; при получении страховых выплат по определенным видам договоров страхования; при экономии на процентах при получении заемных средств от предприятий, учреждений, организаций, а также физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей, если проценты за пользование такими средствами меньше установленных законом уровней.

В разные периоды действовали разные нормы по уменьшению валового дохода физических лиц для целей налогообложения. Так, облагаемый налогом доход подлежал уменьшению на сумму, удержанную в Пенсионный фонд РФ (данная норма была упразднена Федеральным законом от 23 декабря 1994 г. № 74-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации “О подоходном налоге с физических лиц”»), на сумму документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов физическими лицами при осуществлении ими предпринимательской деятельности и выполнении работ по гражданско-правовым договорам. Затем данная норма перестала действовать для физических лиц, не имеющих постоянного местожительства в Российской Федерации, а позже отменена вовсе.

Изменялось и определение даты получения физическими лицами дохода. В первоначальной редакции Закона № 1998-І это была дата его начисления. Однако уже к 1997 г. стало ясно, что в результате массовых задержек выплаты заработной платы данную норму следует пересматривать. С 1998 г. датой получения дохода в календарном году стала дата выплаты (перечисления) дохода физическому лицу

либо дата передачи физическому лицу дохода в натуральной форме. Данная норма действовала вплоть до изменения системы подоходного налогообложения по НК РФ.

Совокупный годовой доход, выступающий базой налогообложения подоходным налогом, претерпевал практически ежегодные изменения. При этом связаны они были в основном с расширением перечня доходов, включаемых в совокупный годовой доход физических лиц.

Так, в соответствии с Федеральным законом от 23 декабря 1994 г. № 74-ФЗ из перечня доходов, не подлежащих налогообложению, были исключены пособие по безработице в части, не превышающей установленный законом минимальный размер оплаты труда (МРОТ), расходы на содержание детей и иждивенцев, а также суммы стипендий, получаемые в период профессионального обучения и переобучения из Государственного фонда занятости населения РФ. С 1998 г. в облагаемый доход стали включаться суммы, полученные работниками в возмещение ущерба, причиненного им вследствие увечья либо иного повреждения здоровья, связанных с исполнением ими трудовых обязанностей; выходное пособие, выплачиваемое при увольнении, также все виды денежной компенсации, выплачиваемой высвобождаемым работникам при их увольнении с предприятий, из учреждений и организаций в соответствии с законодательством о труде; компенсационные выплаты родителям, женам погибших военнослужащих, выплачиваемые в порядке, предусмотренном законодательством; доходы, получаемые физическими лицами взамен бесплатно предоставляемых жилых помещений и коммунальных услуг в соответствии с законодательством; стоимость натурального довольствия, предоставляемого в соответствии с действующим на территории Российской Федерации законодательством, а также суммы, выплачиваемые взамен этого довольствия.

Расширение налоговой базы осуществлялось и за счет пересмотра ряда других норм. Начиная с 1992 г. в совокупный облагаемый доход физических лиц в полном объеме не включались суммы, получаемые от продажи имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности, кроме продажи этого имущества при осуществлении предпринимательской и иной деятельности с целью получения дохода. Но уже с 1 января 1993 г. в совокупный годовой доход физических лиц не включались только суммы, получаемые в течение года от продажи квартир, жилых домов, дач, садовых домиков, автомобилей или других транспортных средств, драгоценностей и произведений искусства, принадлежащих физическим лицам на праве собственности, не превышающие 50-кратного МРОТ. Пересмотр размера

необлагаемого минимума по операциям продажи перечисленных видов имущества до 5000-кратного МРОТ (1000-кратного МРОТ по отдельным видам имущества) не был связан с желанием государства сузить налоговую базу подоходного налога, эти действия диктовались уровнем цен в середине 1990-х гг. и темпами инфляции.

Расширением базы обложения по подоходному налогу с физических лиц было также введение налогообложения материальной выгоды, получаемой в виде экономии на процентах.

Изменения налоговой базы происходили и в виде исключения из нее ряда доходов, получаемых физическими лицами, а именно таких выплат, как денежное довольствие, денежные вознаграждения, получаемые военнослужащими в связи с исполнением обязанностей военной службы; суммы, полученные в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации международными коммерческими и благотворительными организациями (фондами); гуманитарная помощь; единовременная денежная помощь инвалидам и участникам Великой Отечественной войны 1941—1945 гг. и другие виды выплат, которые распространялись только на отдельные (причем не самые многочисленные) группы налогоплательщиков. Однако введение таких исключений диктовалось необходимостью решения отдельных социальных вопросов.

Система льгот в подоходном налогообложении строилась на применении вычетов, перечень и порядок применения которых дифференцировались в зависимости от категории налогоплательщиков.

В течение ряда лет к льготным категориям налогоплательщиков были отнесены: инвалиды III группы, имевшие на иждивении престарелых родителей или несовершеннолетних детей; инвалиды и участники мероприятий, связанных с ликвидацией последствий катастроф на Чернобыльской АЭС, производственном объединении «Маяк»; участники испытаний ядерного оружия; участники ликвидации радиационных аварий и др.

В систему вычетов включались вычеты на содержание детей. Первоначально такие семейные вычеты предоставлялись только одному из супругов, затем — обоим супругам, опекуну или попечителю.

Самым крупным вычетом из совокупного дохода считался вычет расходов на приобретение или строительство объектов недвижимости. Первоначально никаких ограничений по размеру данного вычета не устанавливалось. Они вводились отдельными законами в 1994, 1997 и 1999 гг.

Система ставок по подоходному налогу менялась многократно. Пересматривались пороги налогообложения, количество ставок,

принадлежность подоходного налога к уровню бюджета. Вместе с тем постоянными оставались прогрессивная шкала налогообложения и минимальная ставка, установленная в размере 12%.

Изменения ставок подоходного налога в 1996—2000 гг. представлены в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Облагаемый совокупный доход	1996 г.		1997 г.		1998 г.		1999 г.		2000 г.	
	мин.	макс.	мин.	макс.	мин.	макс.	мин.	макс.	мин.	макс.
В деноминированных рублях	12 000	48 000	12 000	48 000	20 000	100 000	30 000	150 000	50 000	150 000
В долларах (по курсу на 10 января каждого года)	2 610	10 440	2 143	8 572	3 333	16 665	1 305	6 515	1 803	5 409

Приведенные данные говорят о том, что в 1996—2000 гг. изменение подоходного налогообложения было связано с повышением планки доходов, к которым применялась минимальная ставка. Однако если пересчитать в долларовый эквивалент минимальный и максимальный размеры доходов, то картина получается иная. Так, в 1998 г. минимальная ставка 12% применялась к доходам менее 20 тыс. руб. (3333 долл.), а по максимальной ставке 35% облагались доходы свыше 100 тыс. руб. (16 665 долл.). В начале 1999 г. шкала изменилась, но не в лучшую сторону. Под обложение по ставке 12% попали граждане с доходом до 30 тыс. руб. (1305 долл.), максимальная ставка 35% применялась к доходам свыше 150 тыс. руб. (6515 долл.). Таким образом, в долларовом исчислении в 1999 г. шкала подоходного налога ухудшилась почти в два раза. На 2000 г. предлагалось увеличить верхний и нижний пределы шкалы в два раза, однако такая шкала не была утверждена.

Система подоходного налогообложения физических лиц в очередной раз была реформирована в связи с принятием гл. 23 части второй НК РФ «Налог на доходы физических лиц».

6.2. Элементы налога на доходы физических лиц

С 2001 г. в Российской Федерации введена совершенно новая система налогообложения доходов физических лиц, которая в значительной степени отличается от действовавшей ранее. Отличие состоит не только в новом названии налога, но и в самой концепции налогообложения.

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

Плательщиками налога признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, получающие доходы от источников, расположенных в Российской Федерации.

Под физическими лицами понимаются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Для того чтобы физическое лицо стало налоговым резидентом Российской Федерации, ему необходимо находиться на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения. Физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, налоговыми резидентами Российской Федерации не считаются.

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

Российские граждане, состоящие в длительных трудовых отношениях с организацией, считаются налоговыми резидентами с начала года. Но если работник увольняется до истечения 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, сумма налога должна быть пересчитана по «нерезидентской» ставке с начала календарного года. При выборе налоговой ставки при расчете налога на доходы физических лиц с работников — граждан Республики Беларусь необходимо руководствоваться письмами Федеральной налоговой службы РФ от 21 сентября 2005 г. № ВЕ-6-26/786, Министерства финансов РФ от 15 августа 2005 г. № 03-05-01-03/82 «О порядке взимания налога на доходы физических лиц с граждан Республики Беларусь». На их основании при заключении долгосрочного договора (контракта) с работником — гражданином Республики Беларусь работодатель удерживает с его доходов 13% налога. В случае досрочного расторжения контракта необходимо пересчитать сумму налога по ставке 30%.

Для освобождения от налогообложения доходов, полученных от источников в Российской Федерации, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий нерезидент Российской Федерации

должен представить подтверждение того, что он является налоговым резидентом государства, с которым у Российской Федерации заключен договор об избежании двойного налогообложения. В противном случае его доходы, полученные от российских источников, будут облагаться налогом по ставке 30%.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации для физических лиц — налоговых резидентов Российской Федерации;

2) источников в Российской Федерации для физических лиц, не считающихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Источниками доходов физических лиц в Российской Федерации могут выступать российские организации и (или) иностранные организации в связи с деятельностью их постоянного представительства в Российской Федерации. Перечень таких доходов, приведенный в ст. 208 НК РФ, открытый и включает следующие виды доходов:

1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

3) доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации;

5) доходы от реализации недвижимого и иного имущества, находящегося на территории Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу; акций или иных ценных бумаг, долей участия в уставном капитале; прав требования к российской или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации, иного имущества, находящегося в Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации (совета директоров или иного подобного органа) — налогового резидента Российской Федерации, место нахождения (управления) которой Российская Федерация, рассматриваются как

доходы, полученные от источников в Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные в соответствии с российским законодательством или от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобили в связи с перевозками в Российскую Федерацию и (или) из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации;

9) доходы, полученные от использования любых трубопроводов, линий электропередачи, линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации;

10) выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц в случаях, предусмотренных законодательством РФ об обязательном пенсионном страховании.

Источник выплаты доходов физическим лицам за пределами Российской Федерации — иностранные организации. Перечень таких доходов также открытый и включает:

1) дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, предусмотренных подп. 1 п. 1 настоящей статьи;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации;

3) доходы от исполнения за пределами Российской Федерации авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

5) доходы от реализации:

а) недвижимого и иного имущества, находящегося за пределами Российской Федерации,

б) акций и иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций, находящихся за пределами Российской Федерации,

в) прав требования к иностранной организации,

г) иного имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами Российской Федерации. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации (совета директоров или иного подобного органа), рассматриваются как доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки).

Если невозможно однозначно отнести доходы к источнику в Российской Федерации или к источнику за ее пределами, то определение источника осуществляет Министерство финансов РФ. Оно же устанавливает долю указанных доходов, которая может быть отнесена к доходам от источников в Российской Федерации, и долю, которая может быть отнесена к доходам от источников за пределами Российской Федерации.

Не признаются доходами для целей налогообложения доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключенных между ними договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

Налоговая база — стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. *Исчисление налоговой базы по налогу на доходы физических лиц производится:*

1) российскими организациями, индивидуальными предпринимателями и постоянными представительствами иностранных организаций в Российской Федерации, от которых налогоплательщик получил доход;

2) предпринимателями без образования юридического лица;

3) частными нотариусами, частными охранниками и детективами;

4) физическими лицами, получившими вознаграждение от других физических лиц по договорам гражданско-правового характера;

5) физическими лицами — налоговыми резидентами Российской Федерации, получающими доход от источников за пределами Российской Федерации;

6) физическими лицами, получающими другие доходы, когда при их получении не был удержан налог.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. Кроме того, в налоговую базу включаются права на распоряжение, которые у него возникают, а также доходы в виде материальной выгоды.

Налоговая база определяется по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для доходов, в отношении которых установлена ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению, то налоговая база в этом периоде признается равной нулю, на следующий налоговый период отрицательная разница между суммами вычетов и доходами, подлежащими обложению, не переносится.

Для доходов, в отношении которых применяются налоговые ставки, отличные от 13%, налоговая база определяется как сумма денежного выражения таких доходов, подлежащих налогообложению, без применения налоговых вычетов.

НК РФ установил особенности определения налоговой базы при получении физическими лицами доходов в натуральной форме, доходов в виде материальной выгоды, по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, доходов от долевого участия в организации, доходов по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым выступают ценные бумаги.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относятся:

1) частичная или полная оплата за него организацией или индивидуальным предпринимателем товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;

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

3) оплата труда в натуральной форме.

При оплате труда работников в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость выданной продукции по ценам,

определяемым в соответствии со ст. 40 НК РФ. В стоимость таких товаров включаются НДС и акцизы и исключается часть оплаты налогоплательщиком стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ, оказанных услуг. Сумма налога удерживается за счет любых денежных средств, выплачиваемых работнику, но она не может превышать 50% суммы выплат.

Материальная выгода у налогоплательщика может возникнуть в случае заключения с организацией или индивидуальным предпринимателем договора займа (кредита). Налоговая база по налогу на доходы определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, исчисленной исходя из $\frac{2}{3}$ действующей ставки рефинансирования Банка России, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора. При этом ставка рефинансирования берется на дату получения заемных средств. Если заем выдается в иностранной валюте, то материальную выгоду нужно рассчитывать как превышение суммы процентов, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды производится в день уплаты процентов по полученным займам, но не реже чем один раз в календарном году. Налог на доходы с суммы материальной выгоды по процентам взимается за счет любых денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику.

Материальная выгода не возникает в случае заключения налогоплательщиком договора коммерческого кредита либо договора о приобретении товаров в кредит или рассрочку.

Пример. Организация в июле выдала своему сотруднику заем в размере 30 000 руб. под 5% годовых. Срок погашения — три месяца (90 дней). По условиям договора выплата процентов и погашение $\frac{1}{3}$ суммы займа производятся в последний рабочий день каждого месяца. Ставка рефинансирования Банка России — 10%.

Заем работнику был выдан из кассы организации. В кассу же организации в августе работником были внесены:

а) $\frac{1}{3}$ часть займа в сумме 10 000 руб.;

б) проценты по займу в сумме 370 руб. ($30\,000 \text{ руб.} \times 5\% : 365 \text{ дн.} \times 90 \text{ дн.}$).

Теперь бухгалтер может рассчитать налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

1. Ставка рефинансирования Банка России — 10%, следовательно, $\frac{2}{3}$ ставки — 6,67%.

2. Экономия на процентах составит 1,67% ($6,67\% - 5\%$).

3. В налоговую базу по налогу на доходы физических лиц за август включено 41 руб. ($30\,000 \text{ руб.} \times 1,67\% : 365 \text{ дн.} \times 30 \text{ дн.}$).

В сентябре в кассу организации работник внес еще $\frac{1}{3}$ часть займа в сумме 10 000 руб., а также сумму процентов по займу 370 руб. ($30\,000 \text{ руб.} \times 5\% : 365 \text{ дн.} \times 90 \text{ дн.}$).

В налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в сентябре будет включена сумма в размере 41 руб. ($30\,000 \text{ руб.} \times 1,67\% : 365 \text{ дн.} \times 30 \text{ дн.}$).

В октябре в кассу организации внесены оставшаяся часть займа в сумме 10 000 руб., а также сумма процентов по займу 370 руб. ($30\,000 \text{ руб.} \times 5\% : 365 \text{ дн.} \times 90 \text{ дн.}$).

В налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в октябре будет включена сумма 41 руб. ($30\,000 \text{ руб.} \times 1,67\% : 365 \text{ дн.} \times 30 \text{ дн.}$).

Доход в виде материальной выгоды может быть получен налогоплательщиком и при приобретении им товаров (работ, услуг) у физических или юридических лиц, взаимозависимых по отношению к налогоплательщику. В этом случае налоговая база определяется как превышение цены идентичных товаров, реализуемых зависимым лицом на рынке, над ценой, по которой этот товар тем же лицом продан налогоплательщику.

При получении дохода в виде материальной выгоды, полученной от приобретения ценных бумаг, налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, определяемой с учетом предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг, над суммой фактических расходов на их приобретение. Фактическое получение дохода от приобретения ценных бумаг, т.е. объект налогообложения, признается по дате перехода права собственности на приобретенные ценные бумаги к физическому лицу — покупателю.

Порядок определения рыночной цены эмиссионных ценных бумаг, допущенных к обращению на фондовой бирже или через организатора торговли на рынке ценных бумаг, и предельной границы колебаний рыночной цены ценных бумаг устанавливается Федеральной службой по финансовым рынкам.

Если физическое лицо приобрело обращающиеся ценные бумаги по цене ниже рыночной, определяемой с учетом предельной границы колебаний, налоговая база для целей исчисления налога на доходы определяется как разница между рыночной ценой таких бумаг, скорректированной с учетом предельной границы колебаний, и фактическими расходами физического лица на их приобретение.

Если физическое лицо приобретает ценные бумаги, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, не имеющие рыночной котировки на дату их приобретения, и упомянутая сделка купли-продажи совершается на не противоречащих действующему законодатель-

ству условиях, предполагается, что цена, по которой приобретаются бумаги, соответствует рыночной. Доход физического лица в виде материальной выгоды в таком случае отсутствует.

Особенности определения налоговой базы по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения связаны прежде всего с тем, что в нее не включаются страховые выплаты в связи с наступлением следующих страховых случаев.

По договорам обязательного страхования, осуществляемого в порядке, установленном действующим законодательством.

По договорам добровольного страхования жизни (за исключением случаев досрочного расторжения договоров добровольного страхования жизни по причинам, не зависящим от воли сторон) в случае выплат, связанных с дожитием застрахованного лица до определенного возраста или срока, либо в случае наступления иного события, если по условиям такого договора страховые взносы уплачиваются налогоплательщиком и если суммы страховых выплат не превышают сумм внесенных им страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную путем последовательного суммирования произведений сумм страховых взносов, внесенных со дня заключения договора страхования ко дню окончания каждого года действия такого договора добровольного страхования жизни (включительно), и действовавшей в соответствующий год среднегодовой ставки рефинансирования Банка России. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты.

Среднегодовая ставка рефинансирования Банка России определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин ставок рефинансирования, действовавших на первое число каждого календарного месяца года действия договора страхования жизни, на количество суммируемых величин ставок рефинансирования Банка России.

В случаях досрочного расторжения договоров добровольного страхования жизни (за исключением случаев досрочного расторжения договоров добровольного страхования жизни по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврата физическим лицам денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями указанных договоров выплате при досрочном расторжении таких договоров, полученный доход за вычетом сумм внесенных налогоплательщиком страховых взносов учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты.

По договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты на случай смерти, причинения вреда здоровью и (или) возмещения медицинских расходов застрахованного лица (за исключением оплаты стоимости санаторно-курортных путевок).

По договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным со страховыми организациями, если такие выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством РФ.

При определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные в виде выплат по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным с негосударственными пенсионными фондами, в случае если такие выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством РФ.

По договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам обязательного пенсионного страхования, заключенным с негосударственными пенсионными фондами, не учитываются:

- ✓ страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемые организациями и иными работодателями в соответствии с законодательством РФ;
- ✓ накопительная часть трудовой пенсии;
- ✓ суммы пенсий, выплачиваемых по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в свою пользу;
- ✓ суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным организациями и иными работодателями с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами;
- ✓ суммы пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным физическими лицами с имеющими соответствующую лицензию российскими негосударственными пенсионными фондами в пользу других лиц.

Помимо перечисленных НК РФ предусматривает особенности налогообложения доходов физических лиц при заключении договоров добровольного имущественного страхования, включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц и (или) страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств.

Сумма дохода физических лиц от долевого участия в организации, полученного в виде дивидендов, определяется с учетом следующих положений:

1) сумма налога по дивидендам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, определяется налогоплательщиком самостоятельно. При этом налогоплательщики вправе уменьшить сумму налога на величину налогового платежа, который они уплатили по местонахождению источника дохода. Однако указанный источник дохода должен находиться в том иностранном государстве, с которым заключен договор об избежании двойного налогообложения. В случае если сумма налога, уплаченная по местонахождению источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную в соответствии НК РФ, полученная разница возврату из бюджета не подлежит;

2) сумма налога по дивидендам, полученным от российской организации, исчисляется самой организацией, которая выполняет роль налогового агента.

При исчислении налога на доходы физических лиц по операциям с ценными бумагами также существует ряд особенностей. При определении налоговой базы учитываются доходы физических лиц, полученные 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 (фьючерсные и опционные биржевые сделки) или фондовые индексы, рассчитываемые организаторами торговли на рынке ценных бумаг;
- ✓ купли-продажи инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, включая их погашение;
- ✓ с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги, осуществляемым доверительным управляющим (за исключением управляющей компании, осуществляющей доверительное управление имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд) в пользу учредителя доверительного управления (выгодоприобретателя), являющегося физическим лицом.

Налоговая база по каждой операции определяется отдельно. Доход (убыток) по операциям купли-продажи ценных бумаг определяется как сумма доходов по совокупности сделок с ценными бумагами соответствующей категории, совершенных в течение налогового периода, за вычетом суммы убытков.

Доход (убыток) по операциям купли-продажи ценных бумаг определяется как разница между суммами доходов, полученных от реализации ценных бумаг, и документально подтвержденными расходами на приобретение, реализацию и хранение ценных бумаг, фактически произведенными налогоплательщиками.

К указанным расходам относятся:

- ✓ суммы, уплачиваемые продавцу в соответствии с договором;
- ✓ оплата услуг, оказываемых депозитарием;
- ✓ комиссионные отчисления профессиональным участникам рынка ценных бумаг, скидка, уплачиваемая (возмещаемая) управляющей компании паевого инвестиционного фонда при продаже (погашении) инвестором инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда, определяемая в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных фондах;
- ✓ биржевой сбор (комиссия);
- ✓ оплата услуг регистратора;
- ✓ налог на наследование, уплаченный налогоплательщиком при получении ценных бумаг в порядке наследования;
- ✓ налог, уплаченный налогоплательщиком при получении в порядке дарения акций, паев;
- ✓ другие расходы, непосредственно связанные с куплей-продажей и хранением ценных бумаг, произведенные за услуги, оказываемые профессиональными участниками рынка ценных бумаг в рамках их профессиональной деятельности.

Если расходы налогоплательщика на приобретение, реализацию и хранение ценных бумаг не могут быть отнесены непосредственно к расходам на приобретение, реализацию и хранение конкретных ценных бумаг, указанные расходы распределяются пропорционально стоимостной оценке ценных бумаг на дату осуществления этих расходов.

При исчислении налога на доходы физических лиц по операциям с ценными бумагами с 1 января 2007 г. не может быть применен имущественный налоговый вычет как по другим видам имущества. Доход от продажи (реализации) ценных бумаг может быть уменьшен на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с этими ценными бумагами.

Налоговый агент определяет налоговую базу по операциям купли-продажи ценных бумаг и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок по окончании налогового периода. Удержанный у налогоплательщика налог подлежит перечислению налоговыми агентами в течение месяца с даты окончания налогового периода или с даты выплаты денежных средств (передачи ценных бумаг). В то же

время п. 8 ст. 214¹ НК РФ помимо уплаты налога по окончании налогового периода предусмотрена промежуточная уплата налога, если налогоплательщику производятся выплаты денежных средств до истечения очередного налогового периода.

При осуществлении выплаты денежных средств налоговым агентом до истечения очередного налогового периода налог уплачивается с суммы дохода, которая определяется на основе расчета доли общего дохода по операциям купли-продажи ценных бумаг (как для обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, так и для тех, которые не обращаются на этом рынке), соответствующей фактической сумме выплачиваемых денежных средств. Иначе говоря, налог уплачивается только с дохода, который включен в сумму, выплачиваемую налогоплательщику (в этой сумме есть и часть первоначально вложенных средств).

Доля дохода определяется как произведение общей суммы дохода и отношения суммы выплат к стоимостной оценке ценных бумаг, по которым налоговый агент выступает в качестве брокера, определяемой на дату выплаты денежных средств налогоплательщику. При осуществлении выплаты денежных средств налогоплательщику более одного раза в течение налогового периода расчет суммы налога производится нарастающим итогом с зачетом ранее уплаченных сумм налога.

Пример. Налогоплательщик инвестировал в ценные бумаги 300 000 руб. В феврале на сумму 250 000 руб. были приобретены акции АО «Омега» и на сумму 50 000 руб. акции АО «Альфа». В марте все ценные бумаги были проданы. Выручка от продажи акций АО «Омега» составила 300 000 руб., выручка от продажи акций АО «Альфа» — 100 000 руб. В апреле были приобретены ценные бумаги АО «Ритм» на сумму 300 000 руб., после чего 50 000 руб. были перечислены налогоплательщику. В июне акции АО «Ритм» были проданы за 400 000 руб., на 370 000 руб. были приобретены акции АО «Омега», а 50 000 руб. были перечислены налогоплательщику.

Расчет суммы налога на доходы, подлежащего перечислению в бюджет, следующий.

При определении налогового платежа за апрель:

доход по операциям с ценными бумагами: $(300\,000 \text{ руб.} - 250\,000 \text{ руб.}) + (100\,000 \text{ руб.} - 50\,000 \text{ руб.}) = 100\,000 \text{ руб.}$; доля денежных средств, перечисляемых налогоплательщику, в стоимостной оценке ценных бумаг, включающей денежные средства, составит: $50\,000 \text{ руб.} : (300\,000 \text{ руб.} + 50\,000 \text{ руб.} + 50\,000 \text{ руб.}) = 0,125$; сумма дохода, с которой должен быть уплачен налог: $100\,000 \text{ руб.} \times 0,125 = 12\,500 \text{ руб.}$; сумма налога, подлежащая уплате в бюджет: $12\,500 \text{ руб.} \times 0,13 = 1625 \text{ руб.}$

При определении налоговых платежей за июнь (расчет производится нарастающим итогом): доход по операциям с ценными бумагами: $(300\,000 \text{ руб.} - 250\,000 \text{ руб.}) + (100\,000 \text{ руб.} - 50\,000 \text{ руб.}) + (400\,000 \text{ руб.} - 300\,000 \text{ руб.}) =$

= 200 000 руб. При расчете нарастающим итогом доли денежных средств необходимо учитывать сумму, ранее списанную со счета налогоплательщика, как при определении общего размера списания денежных средств, так и при расчете стоимостной оценки ценных бумаг; доля денежных средств, перечисляемых налогоплательщику, в стоимостной оценке ценных бумаг, включающей денежные средства: $(50\,000 \text{ руб.} + 50\,000 \text{ руб.}) : (370\,000 \text{ руб.} + 30\,000 \text{ руб.} + 50\,000 \text{ руб.} + 50\,000 \text{ руб.}) = 0,2$; сумма дохода, с которой должен быть уплачен налог: $200\,000 \text{ руб.} \times 0,2 = 40\,000 \text{ руб.}$; сумма налога, подлежащая уплате в бюджет: $40\,000 \text{ руб.} \times 0,13 = 5200 \text{ руб.}$; сумма налога, подлежащая доплате в июне: $5200 \text{ руб.} - 1625 \text{ руб.} = 3575 \text{ руб.}$

НК РФ установил особенности определения налоговой базы при получении физическими лицами *доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках*: в отношении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, налоговая база определяется как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на пять процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты, а по вкладам в иностранной валюте — исходя из 9% годовых, если иное не предусмотрено гл. 23 НК РФ.

Глава 23 НК РФ содержит широкий перечень льгот, используя которые физические лица могут уменьшить сумму налога, подлежащего перечислению в бюджет.

Налоговые льготы представлены в следующем виде:

- зачет налога;
- доходы, освобождаемые от обложения налогом;
- необлагаемый налогом минимум в размере 4 тыс. руб.;
- налоговые вычеты.

Цель зачета налога — устранение двойного налогообложения доходов независимо от того, где эти доходы были получены.

Ранее уже рассматривался механизм зачета уплаты налога в случае, если российский налогоплательщик-резидент получает дивиденды от источника за пределами Российской Федерации.

Доходы, освобождаемые от налогообложения, приведены в ст. 217 НК РФ. *Перечень необлагаемых доходов* существен, но расширен по сравнению с предыдущим законодательством.

Государственные пособия, включая пособие по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам.

Пенсии по государственному пенсионному обеспечению и трудовые пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством.

Все виды компенсационных выплат в пределах норм, установленных законодательством РФ, субъектов РФ и решениями представительных органов местного самоуправления, связанных:

- ✓ с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- ✓ бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;
- ✓ оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- ✓ оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной форм, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- ✓ увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
- ✓ гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- ✓ исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством, но не более 700 руб. за каждый день

нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим (выезжающим) для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

Вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь.

Алименты, получаемые налогоплательщиками.

Гранты (безвозмездная помощь), предоставленные налогоплательщикам международными или иностранными организациями для поддержки науки и образования, культуры и искусства.

Международные, иностранные или российские премии, полученные налогоплательщиком за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ.

Единовременная материальная помощь, оказываемая в связи со стихийными бедствиями, чрезвычайными обстоятельствами и террористическими актами на территории Российской Федерации; со смертью работника или члена семьи работника; в виде гуманитарной или благотворительной помощи; малоимущим и социально незащищенным категориям граждан; налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти; налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации, независимо от источника выплаты; работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении) (удочерении) ребенка, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка.

Полная или частичная компенсация стоимости путевок работникам или членам их семей, инвалидам и детям, не достигшим возраста 16 лет, в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, находящиеся на территории Российской Федерации, выплачиваемая за счет чистой прибыли работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организации.

Стоимость лечения и медицинского обслуживания работников организации, их супругов, родителей, детей за счет чистой прибыли орга-

низации. Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями и (или) общественными организациями инвалидов медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику, членам его семьи, родителям или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждении банков.

Стипендии учащихся, студентов, аспирантов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего или послевузовского профессионального образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые этими учреждениями; стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами законодательной или исполнительной власти РФ, органами субъектов РФ, благотворительными фондами; стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости.

Суммы оплаты труда и другие суммы *в иностранной валюте*, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, — в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством об оплате труда работников.

Доходы налогоплательщиков, получаемые *от продажи* выращенных в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории Российской Федерации, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц, продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде. Указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии представления налогоплательщиком документа, выданного соответствующим органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающего, что продаваемая продукция произведена налогоплательщиком на принадлежащем ему или членам его семьи земельном участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества.

Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, — в течение пяти лет, считая с года регистрации указанного хозяйства.

Настоящая норма применяется к доходам тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, в отношении которых такая норма ранее не применялась.

Доходы налогоплательщиков, полученные от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции организациям и (или) индивидуальным предпринимателям, имеющим разрешение (лицензию) на промысловую заготовку (закупку) дикорастущих растений, грибов, технического и лекарственного сырья растительного происхождения, за исключением доходов, полученных индивидуальными предпринимателями от перепродажи указанной продукции.

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

Доходы охотников-любителей, получаемые от сдачи обществам охотников, организациям потребительской кооперации или государственным унитарным предприятиям добытых ими пушнины, мехового или кожевенного сырья или мяса диких животных, если добыча таких животных осуществляется по лицензиям, выданным в порядке, установленном действующим законодательством.

Доходы в денежной или натуральной форме, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов.

Доходы в денежной и натуральной форме, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев.

Доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций акционерами или участниками в результате переоценки основных средств в виде дополнительно полученных ими акций или иных имущественных долей, распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале; акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций при реорганизации, предусматривающей распределение акций (долей, паев) создаваемых организаций среди акционеров (участников, пайщиков) реорганизуемых организаций и (или) конвертацию (обмен) акций (долей, паев) реорганизуемой организа-

ции, к которой осуществляется присоединение в виде дополнительно и (или) взамен полученных акций (долей, паев).

Призы в денежной и (или) натуральной форме, полученные спортсменами, в том числе спортсменами-инвалидами, за призовые места на следующих спортивных соревнованиях:

- ✓ Олимпийских, Параолимпийских и Сурдоолимпийских играх, Всемирных шахматных олимпиадах, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет средств соответствующих бюджетов;
- ✓ чемпионатах, первенствах и кубках Российской Федерации от официальных организаторов.

Суммы, выплачиваемые организациями и (или) физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях, имеющих соответствующие лицензии, либо за их обучение указанным учреждениям.

Суммы оплаты за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов.

Вознаграждения за передачу в государственную собственность кладов.

Доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они выступают плательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также при налогообложении которых применяются упрощенная система налогообложения и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

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

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

Доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, если:

- ✓ проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на пять процентных пунктов, в течение периода, за который начислены указанные проценты;
- ✓ установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте.

Доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, призванных на военные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы либо по месту прохождения военных сборов.

Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных на должность Президента РФ, в депутаты Государственной Думы, в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, на должность главы исполнительной власти субъекта РФ, кандидатов выборного органа местного самоуправления, на должность главы муниципального образования, на должность в ином федеральном государственном органе, государственном органе субъекта РФ, в органе местного самоуправления, за выполнение работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний.

Выплаты, производимые профсоюзными комитетами членам профсоюзов за счет членских взносов, а также выплаты, производимые молодежными и детскими организациями своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, связанных с проведением культурно-массовых физкультурных и спортивных мероприятий.

Выигрыши по облигациям государственных займов РФ и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций.

Взносы на софинансирование формирования пенсионных накоплений, направляемые на обеспечение реализации государственной поддержки формирования пенсионных накоплений.

Дополнительные страховые взносы работодателя на накопительную часть трудовой пенсии в сумме уплаченных взносов, но не более 12 тыс. руб. в год в расчете на каждого сотрудника, в пользу которого уплачивались взносы работодателем.

Суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилого помещения.

Необлагаемый налогом минимум установлен НК РФ в пределах 4 тыс. руб. за налоговый период и касается таких доходов, как:

1) стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

2) стоимость призов в денежной или натуральной форме, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;

3) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

4) 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, при условии представления документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов;

5) стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях с целью рекламы товаров (работ, услуг);

6) суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов;

7) помощь, а также подарки, которые получены ветеранами Великой Отечественной войны, инвалидами Великой Отечественной войны, вдовами военнослужащих, погибших в период войны с Финляндией, Великой Отечественной войны, и бывшими узниками нацистских концлагерей, тюрем и гетто, а также бывшими несовершеннолетними узниками концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны, в части, не превышающей 10 тыс. руб. за налоговый период;

8) средства материнского (семейного) капитала, направляемые для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей.

НК РФ установил четыре вида налоговых вычетов:

1) стандартные;

2) социальные;

3) имущественные;

4) профессиональные.

Действие указанной льготы направлено на сокращение налоговой базы. Налоговые вычеты, за исключением профессиональных, а в отдельных случаях и имущественных налоговых вычетов, строго лимитированы.

Согласно действующему налоговому законодательству для исчисления налога на доходы физических лиц применяются четыре ставки — 9, 13, 30 и 35%, однако налоговые вычеты применяются в соответствии с п. 3 ст. 210 НК РФ только при определении налоговой базы для доходов, облагаемых по ставке 13%.

Таким образом, применение налоговых вычетов ограничено как количественно, так и по субъектам льготы, поскольку пользоваться налоговыми вычетами могут не все плательщики налога на доходы физических лиц, а только физические лица, имеющие статус налогового резидента Российской Федерации.

Стандартные налоговые вычеты установлены ст. 218 НК РФ, они предоставляются плательщикам в размере 3 тыс., 500, 400 и 1000 руб.

Стандартные налоговые вычеты в размере 3 тыс., 500 и 400 руб. предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков с учетом их заслуг перед обществом, социального статуса, состояния здоровья и иных факторов.

На получение *налогового вычета в размере 3 тыс. руб.* за каждый месяц налогового периода имеют право, например, следующие категории налогоплательщиков:

- ✓ лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с катастрофой на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий этой катастрофы, а также получившие инвалидность вследствие нее;
- ✓ лица, получившие инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС из числа лиц, принимавших участие в ликвидации последствий катастрофы в пределах зоны отчуждения или занятых в эксплуатации или на других работах там же (в том числе временно направленных или командированных), военнослужащих и военнообязанных, призванных на специальные сборы и привлеченных к выполнению работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, независимо от места дислокации указанных лиц и выполняемых ими работ, а также лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, проходивших (проходящих) службу в зоне отчуждения, лиц, эвакуированных из зоны отчуждения и переселенных зон, лиц, отдавших костный мозг для спасения жизни людей, пострадавших вследствие катастрофы, независимо от времени, прошедшего со дня проведения операции по трансплантации костного мозга и времени развития у этих лиц в этой связи инвалидности;

- ✓ лица, принимавшие участие в 1986—1987 гг. в работах по ликвидации катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны отчуждения или занятых в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйственных животных;
- ✓ военнослужащие, граждане, уволенные с военной службы, а также военнообязанные, призванные на специальные сборы и привлеченные для выполнения работ по ликвидации катастрофы на Чернобыльской АЭС, включая взлетно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполняемых ими работ;
- ✓ лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы. В том числе граждане, уволенные с военной службы, проходившие в 1986—1987 гг. службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;
- ✓ военнослужащие, граждане, уволенные с военной службы, а также военнообязанные, призванные на военные сборы и принимавшие участие в 1988—1990 гг. в работах по объекту «Укрытие»;
- ✓ лица, ставшие инвалидами, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, из числа лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1957—1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949—1956 гг., лиц, принимавших (в том числе временно направленных или командированных) в 1959—1961 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии на производственном объединении «Маяк» в 1957 г., лиц, эвакуированных (переселенных), а также выехавших добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 г. из зоны радиоактивного загрязнения (при этом к вы-

ехавшим добровольно гражданам относятся лица, выехавшие в период с 29 сентября 1957 г. по 31 декабря 1958 г. из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк», а также лица, выехавшие в период с 1949 по 1956 г. включительно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие сбросов радиоактивных отходов в реку Теча), лиц, проживающих в населенных пунктах, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая эффективная эквивалентная доза облучения составлял на 20 мая 1993 г. свыше 1 МЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности), лиц, выехавших добровольно на новое место жительства из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, где среднегодовая эффективная доза облучения составляла на 20 мая 1993 г. свыше 1 МЗв (дополнительно по сравнению с уровнем естественного радиационного фона для данной местности);

- ✓ лица, непосредственно участвовавшие в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 января 1963 г.;
- ✓ лица, непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях нештатных радиационных ситуаций и действия других поражающих факторов ядерного оружия;
- ✓ лица, непосредственно участвовавшие в ликвидации радиационных аварий, произошедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области обороны;
- ✓ лица, непосредственно участвовавшие в работах (в том числе военнотрудовые) по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 г.;
- ✓ лица, непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;
- ✓ инвалиды Великой Отечественной войны;

- ✓ инвалиды из числа военнослужащих, ставшие 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.

Налоговый вычет в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков: Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации; лица, награжденные орденами Славы трех степеней; участники Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР; инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп и др.

Налоговый вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на те категории налогоплательщиков, которые не перечислены среди плательщиков, на которых распространяются налоговые вычеты в размере 3 тыс. и 500 руб. Налоговый вычет в размере 400 руб. действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 40 тыс. руб.

Независимо от полученного права на один из указанных вычетов налогоплательщик, на содержании которого находится ребенок (дети), в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ дополнительно может уменьшить свою налоговую базу на стандартный налоговый вычет в размере 1000 руб., распространяемый на каждого ребенка. Правом на вычет в указанном размере обладают родители, супруги родителей, опекуны или попечители.

В соответствии с нормами семейного законодательства родители несут бремя содержания своих детей. Порядок и форма предоставления содержания несовершеннолетним детям определяются родителями самостоятельно. После расторжения брака родители, ставшие бывшими супругами, не теряют права на применение налогового вычета на содержание ребенка при условии, если ребенок (дети) будет находиться у каждого из них на обеспечении.

Пример. После развода родителей ребенок проживает с матерью. Из-за отсутствия соглашения об уплате алиментов между родителями отец уплачивает алименты в соответствии с судебным решением, участвуя тем самым в обеспечении своего ребенка. В связи с этим он на законных основаниях имеет право уменьшить налоговую базу на стандартный налоговый вычет в размере 1000 руб.

Отец, не состоявший в браке с матерью своего ребенка, но уплачивающий алименты на основании заключенного и нотариально удостоверенного соглашения, также может воспользоваться налоговым вычетом на содержание ребенка.

Стандартный налоговый вычет в размере 1000 руб., предоставляемый налогоплательщикам, на обеспечении которых находятся дети, распространяется на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет. Вычет предоставляется с месяца рождения ребенка, установления опеки (попечительства) и сохраняется до конца года, в котором ребенок достиг 18 лет (24 лет), или в случае смерти ребенка. Налоговый вычет в размере 1000 руб. предоставляется за период обучения ребенка в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения.

Для предоставления налогового вычета на содержание ребенка не требуется совместного проживания налогоплательщика с ребенком (детьми). Наличие у ребенка (детей) самостоятельного источника дохода (например, стипендии, заработной платы и т.п.) не лишает налогоплательщика права на применение налогового вычета на содержание ребенка.

Налоговый вычет на содержание ребенка применяется налогоплательщиками ежемесячно до месяца, в котором исчисленный нарастающим итогом с начала года доход, облагаемый по ставке 13%, превысит 280 тыс. руб. С месяца, в котором доход превысит 280 тыс. руб., уменьшение налоговой базы производиться не будет.

Вычет удваивается в случаях, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом либо учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), опекуну, попечителю. Предоставление вычета прекращается указанным лицам с месяца, следующего за месяцем вступления их в брак.

Пример. После развода родителей ребенок остался на воспитании матери, проживая с ней постоянно. При этом ни отец, ни мать новые браки не заключали.

Поскольку только один из родителей для целей налогообложения может быть признан одиноким, то в данном случае право на двойной налоговый вычет на содержание ребенка имеет мать.

Следовательно, ежемесячно, пока исчисленный нарастающим итогом доход, облагаемый по ставке 13%, не превысит 280 тыс. руб., матери ребенка будет предоставляться удвоенный налоговый вычет на содержание ребенка в размере 2000 руб.

Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Правом на получение социального налогового вычета могут воспользоваться налогоплательщики, перечислившие часть своих доходов на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью находящихся на бюджетном финансировании, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, также пожертвований религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности.

Перечисление денежных средств может производиться в безналичном порядке на основании письменного заявления налогоплательщика, предоставляемого в бухгалтерию организации по месту получения дохода, из которого осуществляются перечисления. Документом, подтверждающим произведенные расходы, служит справка, выдаваемая организацией, и копия платежного поручения с отметкой банка на перечисление сумм, указанных в справке. В случае внесения сумм благотворительной помощи наличными деньгами в кассу организации подтверждающим документом служит квитанция к приходному кассовому ордеру с указанием назначения вносимых средств.

Социальный налоговый вычет предоставляется на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации с приложением документов, подтверждающих его фактические расходы на благотворительные цели.

Размер предоставляемого социального налогового вычета не может превышать 25% суммы дохода, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде и облагаемого налогом по ставке 13%.

Помимо благотворительного социального налогового вычета налогоплательщики имеют право уменьшить свои доходы на сумму расходов за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию или иной документ, который подтверждает ста-

тус учебного заведения. Право на получение указанного социального налогового вычета распространяется также на налогоплательщика — брата (сестру) обучающегося в случаях оплаты налогоплательщиком обучения брата (сестры) в возрасте до 24 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях.

Вычет предоставляется на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации с приложением документов:

1) справки о доходах родителя-налогоплательщика по форме № 2 НДФЛ;

2) справки об оплате обучения для предоставления в налоговые органы РФ;

3) копии договора с образовательным учреждением, заключенного между образовательным учреждением и учащимся либо между образовательным учреждением и налогоплательщиком — родителем учащегося дневной формы обучения;

4) копии платежных документов, подтверждающих внесение (перечисление) денежных средств образовательному учреждению за обучение ребенка;

5) копии свидетельства о рождении ребенка налогоплательщика.

Размер налогового вычета за обучение детей может быть заявлен налогоплательщиком на сумму фактических затрат на обучение, но не более 50 тыс. руб.

Согласно подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ социальный налоговый вычет предоставляется в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные медицинскими учреждениями РФ (в соответствии с Перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ) самому налогоплательщику, его супругу (супруге), родителям и (или) детям налогоплательщика в возрасте до 18 лет.

Перечень медицинских услуг в медицинских учреждениях РФ, предоставленных налогоплательщику, его супруге (супругу), его родителям и (или) его детям в возрасте до 18 лет, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета, утвержден постановлением Правительства РФ от 19 марта 2001 г. № 201.

В перечень, состоящий из пяти пунктов, включены платные услуги, оказываемые медицинскими учреждениями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, включая услуги по диагностике и лечению при оказании скорой медицинской помощи; услуги по диагностике, профилактике, лече-

нию и медицинской реабилитации при оказании амбулаторной или стационарной медицинской помощи, а также оказанию медицинской помощи в санаторно-курортных учреждениях; услуги по санитарному просвещению населения.

Помимо социального вычета за обучение детей и за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей, детей в возрасте до 18 лет каждый налогоплательщик по итогам 2007 г. мог заявить максимальный социальный вычет в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 тыс. руб. в налоговом периоде. Эта величина включает разные виды расходов, а именно средства, уплаченные за свое обучение, лечение, а также по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, добровольного пенсионного страхования и по уплате дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии. В случае наличия у налогоплательщика в одном налоговом периоде расходов на обучение, медицинское лечение, расходов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения и по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования и по уплате дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии налогоплательщик самостоятельно выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается постановлением Правительства РФ. Вычет предоставляется на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода.

Налоговые декларации с заявлениями о предоставлении социальных налоговых вычетов могут быть представлены налогоплательщиком в течение трех лет после окончания налогового периода, в котором были произведены расходы на благотворительность, обучение, лечение.

Имущественные налоговые вычеты могут быть получены налогоплательщиками при продаже:

- ✓ жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе в сумме, не превышающей 1 млн руб., если перечисленные виды имущества находились в собственности налогоплательщика менее трех лет;

- ✓ иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, в сумме, не превышающей 250 тыс. руб.;
- ✓ жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков и земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, в размере стоимости проданного имущества.

Вместо использования права на получение имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих доходов на сумму фактически им произведенных и документально подтвержденных расходов.

Кроме продажи имущества основанием для получения права на имущественный налоговый вычет служит новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в банках РФ и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры.

Данный налоговый вычет может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю при подтверждении права на получение имущественного налогового вычета, выданного налоговым органом.

Общий размер налогового вычета не может превышать 2 млн руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в банках РФ и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры.

Указанный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право собственности, а также платежных документов, подтверждающих факт оплаты, при подаче налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода. Повторно имущественный налоговый вычет не предоставляется. Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток переносится на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются:

1) индивидуальным предпринимателям без образования юридического лица в сумме фактически произведенных ими и документаль-

но подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения налогом на прибыль организаций. К указанным расходам относится также государственная пошлина.

Если налогоплательщики не в состоянии подтвердить свои расходы документально, налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученных индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Настоящее положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей;

2) налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);

3) налогоплательщикам, получающим авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения автора открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, в том числе расходы по уплате государственной пошлины.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах (табл. 6.2).

Таблица 6.2

Состав расходов, принимаемых к вычету	Нормативы затрат, % 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	40

Окончание табл. 6.2

Состав расходов, принимаемых к вычету	Нормативы затрат, % к сумме начисленного дохода
живописи, декоративно-прикладного оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок;	40
других музыкальных произведений, в том числе подготовленных 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

Налогоплательщики могут получать профессиональный налоговый вычет у налогового агента (по письменному заявлению), а при его отсутствии — при подаче налоговой декларации на основании личного заявления.

Ставки налога на доходы физических лиц в Российской Федерации приведены в ст. 224 НК РФ (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Вид дохода	Ставка налога, %
Любые доходы, кроме тех, по которым предусмотрены иные ставки	13
Стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг (свыше 4 тыс. руб.)	35
Процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам, исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на пять процентных пунктов (9% по вкладам в иностранной валюте)	35
Сумма экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из $\frac{2}{3}$ действующей ставки рефинансирования Банка России на дату получения средств (9% годовых по валютным заемным средствам)	35
Доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации (за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых действует ставка в размере 15%)	30

Окончание табл. 6.3

Вид дохода	Ставка налога, %
Доходы от долевого участия в деятельности организации, полученные в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации	9
Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.	9
Доходы учредителей доверительного управления с ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.	9

Глава 23 НК РФ предусматривает *порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц* как у источника выплат, так и на основании налоговой декларации.

Источниками выплат доходов могут выступать российские организации, индивидуальные предприниматели, постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать и уплатить сумму налога на доходы физических лиц. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегией адвокатов.

Датой фактического получения дохода физическим лицом в виде оплаты труда является последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполнение трудовых обязанностей, а в случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца — последний день работы, за который ему был начислен доход; определяется как день передачи доходов в натуральной форме — при получении доходов в натуральной форме; как день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг — при получении доходов в виде материальной выгоды.

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком дохода признается последний день

месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Исчисление сумм налога производится налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых установлена налоговая ставка 13%, начисленным налогоплательщику за данный период. Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Налог удерживается налоговым агентом непосредственно из доходов налогоплательщика и за счет любых денежных средств, выплачиваемых ему, при фактической выплате денежных средств. Удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплат.

Если налоговый агент не имеет возможности удержать налог с физического лица, он должен в течение месяца сообщить об этом в налоговый орган по месту своего учета.

Перечисление налога производится агентом не позднее дня получения в банке наличных денежных средств на выплату доходов, а также дня перечисления дохода со счета налоговых агентов на счета налогоплательщика.

В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, — для доходов, выплачиваемых в денежной форме. Для доходов, полученных в натуральной форме или в виде материальной выгоды, днем исчисления и удержания налога считается день, следующий за днем фактического удержания исчисленной суммы налога.

Предприниматели без образования юридического лица, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой, исчисляют сумму налога на доходы самостоятельно. В налоговый орган ими предоставляется налоговая декларация о предположительных доходах. Налоговый орган рассчитывает сумму авансового платежа на текущий налоговый период на основании представленной декларации.

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

1) за январь — июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

2) за июль — сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей;

3) за октябрь — декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей.

Авансовые платежи должны быть пересмотрены в случае увеличения или уменьшения дохода более чем на 50%. Для этого налогоплательщик обязан предоставить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода.

Декларирование налогоплательщиками своих доходов производится, кроме того, физическими лицами, в случае если:

- ✓ доход получен от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основании договоров гражданско-правового характера;
- ✓ налогоплательщики имеют право на получение социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов;
- ✓ при получении дохода от налогового агента не был удержан налог;
- ✓ физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, получили доходы от источников за пределами Российской Федерации;
- ✓ физические лица получили выигрыши от организаторов лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов).

Налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.



Выводы

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

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

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц определен гл. 23 НК РФ.

Плательщиками данного налога признаются физические лица — налоговые резиденты Российской Федерации, а также физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, получающие доходы от источников, расположенных в Российской Федерации.

Согласно НК РФ статус налогового резидентства или нерезидентства определяется временем нахождения физического лица на территории Российской Федерации. Для того чтобы физическое лицо стало налоговым резидентом Российской Федерации, ему необходимо находиться на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. Кроме того, в налоговую базу включаются права на распоряжение, которые у него возникают, а также доходы в виде материальной выгоды.

Для доходов, в отношении которых применяются налоговые ставки, отличные от 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, без применения налоговых вычетов.

В особом порядке определяется налоговая база при получении физическими лицами доходов в натуральной форме, доходов в виде материальной выгоды, по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, доходов от долевого участия в организации, доходов по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым выступают ценные бумаги.

Физические лица могут воспользоваться налоговыми льготами, которые предоставляются в формах: зачета налога; освобождения доходов от обложения налогом; необлагаемого налогом минимума в размере 4 тыс. руб.; налоговых вычетов. НК РФ установил четыре вида налоговых вычетов: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

Глава 23 НК РФ предусматривает порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц как у источника выплат, так и на основании налоговой декларации.

Предприниматели без образования юридического лица, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой, исчисляют сумму налога на доходы самостоятельно. Ими представляется налоговая декларация о предположительных доходах.

Декларирование своих доходов могут производить и физические лица в случаях, предусмотренных ст. 229 НК РФ.

?

Вопросы и задания для самоконтроля

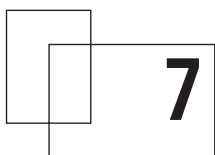
1. Назовите системы налогообложения, применяющиеся при подоходном налогообложении.
2. Какие доходы может получать физическое лицо за пределами Российской Федерации?
3. В чем особенность определения налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды?

4. Какие доходы не подлежат налогообложению?
5. Охарактеризуйте систему льгот, применяемую при подоходном налогообложении в Российской Федерации.
6. Что относится к стандартным налоговым вычетам?
7. Кто имеет право на получение профессиональных налоговых вычетов?
8. Каковы налоговые ставки, применяемые при исчислении налога на доходы физических лиц?
9. Приведите порядок исчисления подоходного налога.
10. Охарактеризуйте порядок возврата излишне удержанных сумм налога.



Тесты

1. *Какая система используется при налогообложении доходов физических лиц в Российской Федерации?*
 - А. Глобальная система.
 - Б. Шедулярная система.
 - В. Смешанная система.
2. *При получении дохода в виде оплаты труда какая из дат признается датой фактического получения дохода налогоплательщиком?*
 - А. День фактической выплаты заработной платы из кассы.
 - Б. День начисления заработной платы работнику.
 - В. Последний день месяца, за который начислена заработная плата.
3. *Какие вычеты не относятся к налоговым?*
 - А. Социальные.
 - Б. Профессиональные.
 - В. Отраслевые.



СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ВО ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

Внебюджетные фонды государства — это совокупность финансовых ресурсов, которые находятся в распоряжении региональных или местных органов самоуправления. Внебюджетные фонды имеют целевое назначение. С помощью внебюджетных фондов происходит перераспределение национального дохода органами власти в пользу определенных социальных групп населения.

Среди внебюджетных фондов социальные фонды занимают ведущее место. Их специфика состоит в четком закреплении за ними доходных источников.

Внебюджетные социальные фонды призваны обеспечить дополнительными средствами приоритетные сферы экономики и расширение социальных услуг населению. В рамках государственного бюджета социальные расходы финансируются, как правило, с большим напряжением, наличие же социальных внебюджетных фондов позволяет разгрузить бюджет от социальных расходов.

В состав государственных социальных внебюджетных фондов Российской Федерации в настоящее время входят Пенсионный фонд РФ (ПФР), Фонд социального страхования РФ (ФСС), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) и территориальные фонды обязательного медицинского страхования РФ (ТФОМС).

Эти фонды аккумулируют средства для реализации важнейших социальных гарантий: государственного пенсионного обеспечения, оказание бесплатной медицинской помощи, поддержки при потере трудоспособности, во время отпуска по беременности и родам, санаторно-курортного обслуживания и т.д.

Платежи, осуществляемые из внебюджетных социальных фондов, носят страховой характер. Они выплачиваются только при на-

ступлении страховых случаев. Уровень страховых платежей определяется государством, оно же принимает решения об изменениях структуры и размера денежных выплат.

В формировании социальных фондов много схожего. Все они основаны на страховых платежах, носят возвратный характер. Однако для каждого из государственных социальных фондов установлен свой тариф, не совпадает круг выплат, на которые начисляются взносы, есть разница в применении штрафных санкций за нарушение уплаты страховых взносов.

В соответствии со второй частью НК РФ, принятой Федеральным законом от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ, с 1 января 2001 г. был введен единый социальный налог (ЕСН).

Идея его введения возникла еще в 1998 г., когда предлагалось при сохранении существующего механизма сбора страховых взносов ввести для всех фондов единую налогооблагаемую базу и передать функции учета и контроля одному ведомству. Однако в то время эти предложения остались неустраиваемыми.

ЕСН — альтернатива порядку обложения организаций взносами в различные внебюджетные социальные фонды и ответственности плательщиков перед ними. Введением ЕСН без ликвидации государственных внебюджетных фондов (кроме Государственного фонда занятости населения РФ) установлена единая налогооблагаемая база, уменьшены начисления на заработную плату с 39,5 до 35,6%, а затем до 26% введены регрессивная шкала налогообложения и единый порядок применения финансовых санкций, сокращены количество отчетных форм и число проверок налогоплательщиков.

С 1 января 2001 г. контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения взносов в государственные социальные фонды, уплачиваемых в составе ЕСН, осуществлялся налоговыми органами РФ.

Налоговые органы:

1) проводили все предусмотренные НК РФ мероприятия по налоговому контролю, осуществляли взыскание сумм недоимки, пеней и штрафов в государственные социальные фонды;

2) проводили зачет (возврат) излишне уплаченных сумм ЕСН в порядке, установленном НК РФ;

3) взыскивали суммы недоимки, пеней и штрафов по платежам в государственные социальные внебюджетные фонды в порядке, установленном НК РФ.

Взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний не вклю-

чались в состав ЕСН и уплачиваются в соответствии с федеральным законом об этом виде социального страхования.

Однако за время функционирования ЕСН наметились негативные тенденции и выявился ряд проблем, которые привели к идее *реформирования ЕСН и введения страховых взносов для работодателя*.

Реформа этого налога направлена на предотвращение дальнейшего снижения эффективной налоговой ставки, которое наблюдается в силу особенностей конструкции ЕСН.

Как уже было отмечено, ЕСН взимается по регрессивной шкале ставок, причем действующие пороги регрессии не индексировались с момента их введения. В связи с этим эффективная ставка ЕСН (отношение фактических совокупных поступлений ЕСН и взносов на обязательное пенсионное страхование в бюджет к налоговой базе, которой является начисленная зарплата и прочие виды выплат) начиная с 2006 г. снижается темпами, составляющими около 1% в год. По оценкам Минфина России, в отсутствие индексации порогов регрессии величина эффективной ставки налога по итогам 2009 г. может снизиться на 4% по сравнению с величиной, зафиксированной в 2005 г.

При принятии решения о переходе к регрессивной шкале ставок ЕСН не предполагалось, что эффективная налоговая ставка будет снижаться, поэтому для предотвращения дальнейшего ее падения необходимо было принять решение о восстановлении эффективной ставки ЕСН на уровне 2005 г. уже начиная с 1 января 2010 г., недопущении ее снижения в будущем, а также принять иные меры, направленные на обеспечение полной уплаты ЕСН всеми налогоплательщиками, выплачивающими доходы по трудовым и гражданско-правовым договорам.

По мнению Минфина России, индексация порогов регрессии начиная с 2010 г. будет проводиться таким образом, чтобы обеспечить установление страховых взносов на уровне эффективной ставки ЕСН, зафиксированной в 2005 г., что не означает повышения уровня налоговой нагрузки на фонд оплаты труда. Скорее период постоянного снижения эффективной ставки налогообложения фонда оплаты труда в течение четырех лет с 2006 по 2009 г. следует рассматривать как период предоставления временной налоговой льготы налогоплательщикам.

В связи с этим было принято решение начиная с 2010 г. ЕСН заменить страховыми взносами, уплачиваемыми работодателями, в пенсионный фонд, фонд медицинского страхования и фонд социального страхования.

Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федера-

ции и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона “О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования”» отменил действие гл. 24 НК РФ «Единый социальный налог». Вместо НК РФ с 2010 г. компании будут руководствоваться Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования». Данный Закон регулирует отношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования РФ (далее — ФСС РФ) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования — на обязательное медицинское страхование, а также отношения, возникающие в процессе осуществления контроля за исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов и привлечения к ответственности за нарушение законодательства РФ о страховых взносах. Действие Закона не распространяется на правоотношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также на правоотношения, связанные с уплатой страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения, которые регулируются федеральными законами о соответствующих конкретных видах обязательного социального страхования.

Особенности уплаты страховых взносов по каждому виду обязательного социального страхования устанавливаются федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Рассмотрим основные положения уплаты страховых взносов.

Плательщиками страховых взносов являются страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, к которым относятся:

1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

- ✓ организации,
- ✓ индивидуальные предприниматели,
- ✓ физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования могут устанавливаться иные категории страхователей, являющихся плательщиками страховых взносов.

Если плательщик страховых взносов относится одновременно к нескольким категориям плательщиков страховых взносов, он исчисляет и уплачивает страховые взносы по каждому основанию.

Объект обложения страховыми взносами определяется в зависимости от категории плательщика.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой), а также по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Объектом обложения страховыми взносами для организаций признаются также выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой).

Не относятся к объекту обложения страховыми взносами:

1) выплаты и иные вознаграждения, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), и договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав), за исключением договоров авторского заказа, договоров об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательских лицензионных договоров, лицензионных договоров о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства;

2) выплаты и иные вознаграждения, начисленные организациями, индивидуальными предпринимателями и физическими лицами, не признаваемыми индивидуальными предпринимателями, в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, расположенном за пределами территории Российской Федерации, выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, в связи с осуществлением ими деятельности за пределами территории Российской Федерации в рамках заключенных договоров гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

База для начисления страховых взносов для плательщиков страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений за расчетный период в пользу физических лиц.

Организации, индивидуальные предприниматели и физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями, определяют базу для начисления страховых взносов отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом.

База для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица устанавливается в сумме, не превышающей 415 тыс. руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 тыс. руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются.

С 1 января 2011 г. установленная предельная величина базы для начисления страховых взносов подлежит ежегодной (с 1 января соответствующего года) индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в Российской Федерации. Размер указанной индексации определяется Правительством РФ.

При расчете базы для начисления страховых взносов 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 их цен, указанных сторонами договора, 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 и соответствующая сумма акцизов.

Сумма выплат и иных вознаграждений, учитываемых при определении базы для начисления страховых взносов в части, касающейся договора авторского заказа, договора об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательского лицензионного договора, лицензионного договора о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, определяется как сумма доходов, полученных по договору авторского заказа, договору об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательскому лицензионному договору, лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, уменьшенная на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением таких доходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Наименование	Нормативы затрат, % суммы 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 кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30

Окончание табл. 7.1

Наименование	Нормативы затрат, % суммы начислен- ного дохода
Создание музыкальных произведений:	
музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоро- вых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино- теле- и видеофильмов и театральных постановок других музыкальных произведений,	40
в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (процент суммы дохода, полученного за первые два года использования)	30

При определении базы для начисления страховых взносов расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Дата осуществления выплат и иных вознаграждений определяется:

- ✓ для организаций и индивидуальных предпринимателей как день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты и иные вознаграждения);
- ✓ для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, как день осуществления выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица.

Не подлежат обложению страховыми взносами для организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями:

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

2) все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах

норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных:

- ✓ с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья,
- ✓ бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения,
- ✓ оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия,
- ✓ оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях,
- ✓ увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск,
- ✓ возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников,
- ✓ расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера,
- ✓ трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации, в связи с прекращением физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, прекращением полномочий нотариусами, занимающимися частной практикой, и прекращением статуса адвоката, а также в связи с прекращением деятельности иными физическими лицами, чья профессиональная деятельность в соответствии с федеральными законами подлежит государственной регистрации и (или) лицензированию,
- ✓ выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность, за исключением: выплат в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов; выплат в иностранной валюте взамен суточных, производимых в соответствии с законодательством РФ российскими судоходными компаниями членам экипажей судов заграничного плавания, а также выплат в иностранной валюте личному

составу экипажей российских воздушных судов, выполняющих международные рейсы;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками страховых взносов:

- ✓ физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации,
- ✓ работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи,
- ✓ работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении)) ребенка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления (удочерения)), но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка;

4) доходы (за исключением оплаты труда работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

5) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому плательщиком страховых взносов в порядке, установленном законодательством РФ, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам на оказание медицинских услуг работникам, заключаемым на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими лицензии на оказание медицинских услуг, выданные в соответствии с законодательством РФ, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, а также суммы пенсионных взносов плательщика страховых взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения;

6) взносы работодателя, уплаченные плательщиком страховых взносов в соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», в размере уплаченных взносов, но не бо-

лее 12 тыс. руб. в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателя;

7) стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая плательщиком страховых взносов лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством РФ, трудовыми договорами и (или) коллективными договорами. В случае проведения отпуска указанными лицами за пределами территории Российской Федерации не подлежит обложению страховыми взносами стоимость проезда или перелета по тарифам, рассчитанным от места отправления до пункта пропуска через Государственную границу Российской Федерации, включая стоимость провоза багажа весом до 30 кг;

8) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта РФ, предусмотренном конституцией, уставом субъекта РФ, избираемых непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта РФ, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума субъекта РФ, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

9) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством РФ, а также государственным служащим федеральных органов государственной власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в их личном постоянном пользовании;

10) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников;

11) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4 тыс. руб. на одного работника за расчетный период;

12) суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников;

13) суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения;

14) суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел РФ, федеральной противопожарной службы, лицами начальствующего состава федеральной фельдъегерской связи, сотрудниками учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, таможенных органов РФ и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной службы и службы в указанных органах в соответствии с законодательством РФ;

15) суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, в том числе по договорам авторского заказа в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории Российской Федерации.

При оплате плательщиками страховых взносов расходов на командировки работников как в пределах территории Российской Федерации, так и за пределами ее территории не подлежат обложению страховыми взносами суточные, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы таких расходов освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ. Аналогичный порядок об-

ложения страховыми взносами применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном (административном) подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

В базу для начисления страховых взносов помимо перечисленных выплат также не включаются:

- ✓ в части страховых взносов, подлежащих уплате в Пенсионный фонд РФ, — суммы денежного содержания и иные выплаты, получаемые прокурорами и следователями, а также судьями федеральных судов и мировыми судьями;
- ✓ в части страховых взносов, подлежащих уплате в ФСС РФ, — любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, в том числе по договору авторского заказа, договору об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательскому лицензионному договору, лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Тариф страхового взноса — размер страхового взноса на единицу измерения базы для начисления страховых взносов. Страховые взносы дифференцируются по плательщикам и годам. Кроме того, они установлены по каждому внебюджетному фонду отдельно (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Страховые тарифы для организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, в 2010—2014 гг.

Страхователи		Тариф, %				
		ПФР	ФСС	ФОМС	ТФОМС	Итого
Компании на общем режиме	2010 г.	20	2,9	1,1	2	26
	2011—2014 гг.	26	2,9	2,1	3	34
Компании на УСН и ЕНВД	2010 г.	14	—	—	—	14
	2011—2014 гг.	26	2,9	2,1	3	34
Плательщики ЕСХН	2010 г.	10,3	—	—	—	10,3
	2011—2012 гг.	16	1,9	1,1	1,2	20,2
	2013—2014 гг.	21	2,4	1,6	2,1	27,1

Окончание табл. 7.2

Страхователи		Тариф, %				
		ПФР	ФСС	ФОМС	ТФОМС	Итого
Производители сельхозпродукции	2010 г.	15,8	1,9	1,1	1,2	20,0
	2011—2012 гг.	16	1,9	1,1	1,2	20,2
	2013—2014 гг.	21	2,4	1,6	2,1	27,1
Организации инвалидов, резиденты особых экономических зон	2010 г.	14	—	—	—	14
	2011—2012 гг.	16	1,9	1,1	1,2	20,2
	2013—2014 гг.	21	2,4	1,6	2,1	27,1

Индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и фонды обязательного медицинского страхования в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года.

Главы крестьянских (фермерских) хозяйств уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и фонды обязательного медицинского страхования в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, за себя и за каждого члена крестьянского (фермерского) хозяйства. При этом общий размер страховых взносов по каждому соответствующему виду обязательного социального страхования определяется как произведение стоимости страхового года и количества всех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства.

Если плательщики страховых взносов начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного расчетного периода, размер страховых взносов, подлежащих уплате ими за этот расчетный период, определяется исходя из стоимости страхового года пропорционально количеству календарных месяцев начиная с календарного месяца начала деятельности. За неполный месяц деятельности размер страховых взносов определяется пропорционально количеству календарных дней этого месяца.

Календарным месяцем начала деятельности признается:

- для индивидуального предпринимателя — календарный месяц, в котором произведена его государственная регистрация в качестве индивидуального предпринимателя;
- для адвоката — календарный месяц, в котором ему выдано удостоверение адвоката;

- для нотариуса, занимающегося частной практикой, — календарный месяц, в котором он наделен полномочиями нотариуса.

Индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, не исчисляют и не уплачивают страховых взносов по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в ФСС РФ. Они вправе добровольно вступить в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивать за себя страховые взносы по указанному виду обязательного социального страхования в ФСС РФ в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Стоимость страхового года — сумма денежных средств, которые должны поступить за застрахованное лицо по обязательному социальному страхованию в бюджет соответствующего государственного внебюджетного фонда в течение одного финансового года для предоставления этому лицу обязательного страхового обеспечения в размере, определенном законодательством РФ.

Стоимость страхового года определяется как произведение минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в соответствующий государственный внебюджетный фонд, увеличенное в 12 раз.

Расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год. *Отчетными периодами* признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

Если организация была создана после начала календарного года, первым расчетным периодом для нее является период со дня создания до окончания данного календарного года.

Если организация была ликвидирована или реорганизована до конца календарного года, последним расчетным периодом для нее является период с начала этого календарного года до дня завершения ликвидации или реорганизации.

Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована или реорганизована до конца этого календарного года, расчетным периодом для нее является период со дня создания до дня завершения ликвидации или реорганизации.

Предусмотренные правила не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций.

Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты страховых взносов зависят от категории плательщиков.

Плательщики страховых взносов, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, исчисляют и уплачивают сумму страховых взносов отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд.

Сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, подлежащая уплате в ФСС РФ, подлежит уменьшению плательщиками страховых взносов на сумму произведенных ими расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования в соответствии с законодательством РФ.

В течение расчетного (отчетного) периода по итогам каждого календарного месяца плательщики страховых взносов производят исчисление ежемесячных обязательных платежей по страховым взносам исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных — для плательщиков страховых взносов — физических лиц) с начала расчетного периода до окончания соответствующего календарного месяца, и тарифов страховых взносов за вычетом сумм ежемесячных обязательных платежей, исчисленных с начала расчетного периода по предшествующий календарный месяц включительно.

В течение расчетного периода страхователь уплачивает страховые взносы в виде ежемесячных обязательных платежей в срок не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, за который начисляется ежемесячный обязательный платеж. Если указанный срок уплаты ежемесячного обязательного платежа приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Плательщики страховых взносов обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов, относящихся к ним, в отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Сумма страховых взносов, подлежащая перечислению в соответствующие государственные внебюджетные фонды, определяется в полных рублях. Сумма страховых взносов менее 50 коп. отбрасывается, а сумма 50 коп. и более округляется до полного рубля.

Уплата страховых взносов осуществляется отдельными расчетными документами, направляемыми в Пенсионный фонд РФ, Фонд

социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на соответствующие счета Федерального казначейства.

Плательщики страховых взносов, не производящие выплат и иных вознаграждений физическим лицам, осуществляют расчет сумм страховых взносов, подлежащих уплате за расчетный период, самостоятельно отдельно в отношении Пенсионного фонда РФ, Федерального фонда обязательного медицинского страхования и территориальных фондов обязательного медицинского страхования.

Страховые взносы за расчетный период уплачиваются ими не позднее 31 декабря текущего календарного года.

Уплата страховых взносов осуществляется отдельными расчетными документами, направляемыми в Пенсионный фонд РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на соответствующие счета Федерального казначейства.

Контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) страховых взносов в государственные внебюджетные фонды осуществляют Пенсионный фонд РФ и его территориальные органы в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых в Пенсионный фонд РФ, и страховых взносов на обязательное медицинское страхование, уплачиваемых в фонды обязательного медицинского страхования, ФСС РФ и его территориальные органы в отношении страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уплачиваемых в ФСС РФ.

ФСС РФ и его территориальные органы осуществляют также контроль за правильностью выплаты обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Пенсионный фонд РФ и его территориальные органы осуществляют обмен необходимой информацией соответственно с Федеральным фондом обязательного медицинского страхования и территориальными органами обязательного медицинского страхования в электронной форме в порядке, определяемом соглашениями об информационном обмене.

Плательщики страховых взносов ежеквартально представляют в орган контроля за уплатой страховых взносов по месту своего учета следующую отчетность:

- **до 1-го** числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом, в территориальный орган Пенсионного фонда РФ — расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд РФ и на обязательное медицинское страхование в фонды обязательного медицинского страхования;
- **до 15-го** числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом, в территориальный орган ФСС РФ — расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в ФСС РФ, а также по расходам на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования, произведенным в счет уплаты этих страховых взносов в ФСС РФ.

Плательщики страховых взносов, не производящие выплаты физическим лицам, представляют в соответствующий территориальный орган Пенсионного фонда РФ расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам **до 1 марта** календарного года, следующего за истекшим расчетным периодом.

С 1 января 2011 г. плательщики страховых взносов, у которых среднесписочная численность физических лиц, в чью пользу производятся выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 50 человек, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, у которых численность указанных физических лиц превышает данный предел, представляют расчеты в орган контроля за уплатой страховых взносов по установленным форматам в электронной форме с электронной цифровой подписью в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи».

Обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате страховых взносов (ежемесячных обязательных платежей), а также обязанности по представлению расчетов по страховым взносам по месту своего нахождения.

Сумма страховых взносов (ежемесячных обязательных платежей), подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины базы для начисления

страховых взносов, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма страховых взносов, которая подлежит уплате по месту нахождения организации и в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой страховых взносов, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой страховых взносов, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений организации.

При наличии у организации обособленных подразделений, расположенных за пределами территории Российской Федерации, уплата страховых взносов (ежемесячных обязательных платежей), а также представление расчетов по страховым взносам по данным обособленным подразделениям осуществляются организацией по месту своего нахождения.



Выводы

С 2010 г. из НК РФ исключена гл. 24 ЕСН. Уплату единого социального налога заменили социальные платежи во внебюджетные фонды. Вместо НК РФ с 2010 г. компании будут руководствоваться Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

Плательщиками страховых взносов являются страхователи, к которым относятся: организации, индивидуальные предприниматели и физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, а также лица, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой). Как видим, состав плательщиков страховых взносов не отличается от состава налогоплательщиков ЕСН.

База для уплаты взносов определяется аналогично налоговой базе по ЕСН — это выплаты по трудовым, гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ или оказание услуг, а также по авторским договорам. Несколько изменился перечень облагаемых и не облагаемых доходов. Так, с 2010 г. будут облагаться страховыми выплатами компенсации за неиспользованный отпуск, связанный с увольнением, премии и другие выплаты из числа чистой прибыли и др. Ряд выплат, которые облагались ЕСН, напротив, освобожден от взносов. Это, в частности, медицинские страховки работника, все отчисления в негосударственные пенси-

онные фонды и вознаграждения временно пребывающим в России иностранцам.

В 2010 г. общий тариф по взносам не изменится: для компаний на общей системе налогообложения он останется 26%, только распределение по фондам будет иным. А компании с особыми режимами налогообложения будут по-прежнему платить 14% в Пенсионный фонд РФ. Размер страховых тарифов увеличится с 2011 г. до 34% лишь для общего режима. А для спецрежимников предусмотрен переходный период до 2014 г. с постепенным увеличением тарифа.

Регрессивная шкала налогообложения отменена. Социальными взносами облагаются выплаты в пределах 415 тыс. руб. по каждому работнику нарастающим итогом с начала года. С суммы, превышающей этот показатель, страховые взносы не уплачиваются. С 2011 г. этот лимит будет индексироваться.

Расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год. *Отчетными периодами* признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

Срок для уплаты страховых взносов остался прежний — 15-го числа каждого месяца. В порядке сдачи отчетности есть существенные изменения: компании будут отчитываться перед Пенсионным фондом РФ по пенсионным и медицинским взносам и отдельно перед ФСС РФ по пособиям. Расчет в Пенсионный фонд РФ компании должны представлять до 1 мая, 1 августа, 1 ноября, 1 февраля. Индивидуальные сведения на работников должны представляться два раза в год — 1 августа и 1 февраля.

С 2010 г. плательщики страховых взносов, у которых среднесписочная численность физических лиц, в пользу которых производятся выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 100 человек, представляют расчеты в электронной форме. С 2011 г. на такую отчетность обязаны перейти все, у кого работают более 50 человек.

За непредставление расчетов по итогам расчетных периодов фонды могут взыскивать штрафы. Размер штрафа зависит от срока просрочки платежа, который с 2010 г. рассчитывается в календарных днях. Минимальный штраф при просрочке более 180 дней — 1000 руб.



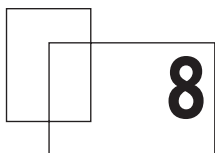
Вопросы и задания для самоконтроля

1. Назовите причины замены ЕСН страховыми взносами в социальные фонды.
2. Каким законодательным актом регулируются отношения между плательщиками страховых взносов и внебюджетными фондами?
3. Как рассчитывается страховой взнос индивидуальным предпринимателем, не имеющим наемных работников?
4. Из чего складывается стоимость страхового года?

5. На кого возложен контроль за уплатой страховых взносов?
6. Какие контрольные функции возложены на Пенсионный фонд РФ, чем они отличаются от функций налоговых органов?

**Тесты**

1. *Как уплачивает страховые взносы плательщик, относящийся к нескольким категориям плательщиков?*
- А. По каждому основанию.
Б. По одному из оснований.
В. По своему выбору.
2. *Каков максимальный размер страхового тарифа для организаций?*
- А. 26%.
Б. 20,6%.
В. 34%.
3. *В какие социальные фонды уплачивается фиксированный платеж индивидуальными предпринимателями?*
- А. Пенсионный фонд РФ.
Б. Пенсионный фонд РФ, Фонд обязательного медицинского страхования РФ, территориальные фонды обязательного медицинского страхования.
В. Пенсионный фонд РФ, Фонд обязательного медицинского страхования РФ, территориальные фонды обязательного медицинского страхования, Фонд социального страхования РФ.



ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

8.1. Характеристика платежей за землю и порядок уплаты земельного налога

Основополагающий документ, регулирующий земельные отношения в Российской Федерации, — Земельный кодекс РФ от 25 октября 2001 г. № 136-ФЗ. Объектами земельных отношений согласно Земельному кодексу РФ признаются земля как природный объект и природный ресурс, земельные участки, расположенные в пределах территории Российской Федерации, и части земельных участков. Таким образом, Земельным кодексом РФ земельный участок определен не только как часть поверхности земли (в том числе и ее почвенный слой), границы которой описаны и удостоверены в установленном порядке, но и как объект земельных отношений.

Кроме этого, в Российской Федерации ведется государственный земельный кадастр, содержащий сведения о правовом режиме земель, о собственниках, землепользователях и арендаторах, категориях и ценности земель. Государственный земельный кадастр ведется для целей:

- обеспечения рационального землепользования и охраны земель;
- защиты прав собственников, землепользователей и арендаторов;
- создания основы для определения цены земли, земельного налога и арендной платы за землю.

Учет количества и качества земель ведется по фактическому состоянию и использованию. Учету подлежат все категории земель. При ведении учета устанавливается степень их ценности, выделяются нерационально используемые, нарушенные, малопродуктивные, деградированные и загрязненные опасными веществами земли.

Формами платы за использование земли считаются ежегодный земельный налог, нормативная цена земли и арендная плата.

Ежегодным земельным налогом облагаются собственники земли, землевладельцы и землепользователи, кроме арендаторов. Размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год.

Нормативная цена земли представляет собой показатель, характеризующий стоимость участка определенного качества и местоположения исходя из потенциального дохода за расчетный срок окупаемости. Нормативная цена земли применяется для покупки и выкупа земельных участков в случаях, предусмотренных законодательством РФ, а также для получения под залог земли банковского кредита. Таким образом, нормативная цена земли обеспечивает возможность экономического регулирования земельных отношений при передаче земли в собственность, при установлении коллективно-долевой собственности на землю, при передаче земли по наследству и в случаях ее дарения. Нормативная цена земли по конкретным участкам определяется в размере 50-кратной ставки земельного налога в рублях на единицу площади земель соответствующего целевого назначения. При этом за минимальный уровень ставки для расчета нормативной цены земли принимается 0,1 руб. за 1 га. Размер нормативной цены земли устанавливается на уровне, не превышающем 75% рыночной цены на типичные участки соответствующего целевого назначения. За основу при исчислении нормативной цены земли принимаются средние ставки земельного налога.

Арендная плата взимается за земли, переданные в аренду. Арендаторами земли могут выступать как юридические, так и физические лица. В таких субъектах РФ, как города Москва и Санкт-Петербург, пользование землей на условиях аренды считается основной формой земельных правоотношений. Учет плательщиков арендной платы за землю ведется земельными комитетами на основании заключенных договоров аренды земли. В целях совершенствования экономического регулирования землепользования в Москве договоры аренды земельных участков предусматривают положения о применении повышающих коэффициентов к размеру арендной платы при захламлении земельных участков: от 1 до 5% территории — 2,0; от 5 до 10% — 5,0; свыше 10% — 10,0. Повышенные ставки арендной платы за землю приняты для ряда организаций: гостиниц, ресторанов, баров класса «люкс», организаций игорного и развлекательного бизнеса, банков, бирж, брокерских контор, пунктов обмена валюты,

торговых киосков и палаток. Напротив, пониженные арендные платежи утверждены для арендаторов, занимающихся приоритетными для города видами деятельности: строительство, реконструкция и капитальный ремонт объектов, финансируемых Правительством Москвы; работы по благоустройству и озеленению на предоставляемых для этих целей землях общего пользования; аварийно-спасательные работы; капитальный ремонт и реконструкция тепловых и газовых сетей, кабельных и воздушных линий электропередачи, водопровода и канализации; предоставление ритуальных услуг населению; строительство и реконструкция линий и объектов Московского метрополитена.

Законом об основах налоговой системы был введен местный налог на землю. Основным законодательным актом, регулирующим вопросы платы за землю до 2006 г. был Закон РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» (далее — Закон о плате за землю), а также Инструкция Министерства РФ по налогам и сборам от 21 февраля 2000 г. № 56 по применению данного Закона.

Цели введения платы за землю следующие:

- стимулирование рационального использования земель, повышения плодородия вовлекаемых в сельскохозяйственный оборот почв;
- обеспечение должного уровня охраны и освоения земель;
- выравнивание социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества;
- обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах;
- формирование специальных фондов финансирования этих мероприятий.

Федеральным законом от 29 ноября 2004 г. № 141-ФЗ (далее — Закон № 141-ФЗ) НК РФ был дополнен гл. 31 «Земельный налог». Земельный налог вступил в силу с 1 января 2005 г. и заменил существовавшую плату за землю.

Земельный налог устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге налог устанавливается НК РФ и законами указанных субъектов РФ, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ и обязателен к уплате на территориях указанных субъектов РФ.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государ-

ственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяют налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога.

При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Окончательный переход на новую систему уплаты земельного налога произошел только в 2006 г., так как Закон о плате за землю утратил силу с 1 января 2006 г.

Таким образом, в течение 2005 г. в тех муниципальных образованиях, где успели принять местные законы, земельный налог уплачивался в соответствии с гл. 31 НК РФ, а на остальных территориях по-прежнему применялся Закон о плате за землю.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Земельный кодекс РФ предусматривает, что для включения земельного участка в земельно-правовые отношения и, как следствие, признания его объектом налогообложения земельный участок должен быть индивидуально определен, т.е. он должен иметь закрепленные в правоустанавливающих документах границы, местоположение, площадь, целевое назначение и разрешенное использование. Все указанные данные учитываются в системе земельного кадастра.

Следовательно, если земельный участок не включен в Государственный земельный кадастр в порядке, установленном ст. 70 Земельного кодекса РФ и Федеральным законом от 2 января 2001 г. № 28-ФЗ «О Государственном земельном кадастре», то такой участок объектом налогообложения признаваться не может, так как моментом возникновения или моментом прекращения существования земельного участка как объекта государственного кадастрового учета в соответствующих границах считается дата внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр земель.

Не признаются объектом налогообложения:

- 1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;
- 2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, которые заняты особо ценными объектами

культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, в пределах лесного фонда;

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами.

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Землями, находящимися в собственности, признаются земельные участки, приобретенные гражданами и юридическими лицами по основаниям, предусмотренным законодательством РФ.

Согласно ст. 20 Земельного кодекса РФ в постоянное (бессрочное) пользование земельные участки передаются юридическим лицам, имеющим в составе государственный (муниципальный) элемент: государственным и муниципальным учреждениям, федеральным казенным предприятиям, а также органам государственной власти и органам местного самоуправления.

Землями, находящимися во владении, считаются земельные участки, которыми владеют и пользуются лица на праве пожизненного наследуемого владения. Пожизненное наследуемое владение могло возникнуть у граждан до введения в действие Земельного кодекса РФ, но в силу ст. 21 Земельного кодекса РФ сохранило свое действие.

Земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, могут быть предоставлены в собственность граждан и юридических лиц, за исключением земельных участков, которые в соответствии с Земельным кодексом РФ, федеральными законами не могут находиться в частной собственности.

Основанием для взимания земельного налога служит документ, удостоверяющий право собственности, владения и пользования. Пользование землей без каких-либо подтверждающих это право документов расценивается как самовольное занятие земель, за которое пользователь несет административную ответственность в виде штрафа в размере 100—200 МРОТ.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством РФ.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

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.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования. Налогоплательщики — физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, определяют налоговую базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности, на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Налоговая база для каждого налогоплательщика — физического лица определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований.

Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 тыс. руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 г. без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности;

3) инвалидов с детства;

4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ от 15 мая 1991 г. № 1244-I «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», в соответствии с Федеральным законом от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении “Маяк” и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» и в соответствии с Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Уменьшение налоговой базы на не облагаемую налогом сумму производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка.

Порядок и сроки представления налогоплательщиками документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

Если размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налого-

плательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, налоговая база в отношении данного земельного участка для указанного лица определяется пропорционально его доле в праве собственности на данный земельный участок.

Если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц, налоговая база в отношении части земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, для указанных лиц определяется пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на указанную недвижимость.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков — организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый, второй и третий кварталы.

При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе не устанавливать отчетный период.

8.2. Налоговая ставка

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3% в отношении земельных участков: отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок,

приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства; приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

2) 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Освобождаются от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ — в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

3) религиозные организации — в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

4) 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 РФ 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 так-

же для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

5) 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;

6) физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов — в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

7) организации — резиденты особой экономической зоны сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на земельный участок, предоставленный резиденту особой экономической зоны.

Указанный перечень льготников представляется весьма условным, ведь НК РФ делегировал право устанавливать налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы, представительным органам муниципальных образований (п. 2 ст. 387 НК РФ).

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно.

Налогоплательщики — физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Сумма налога (сумма авансовых платежей по налогу), подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами.

Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, уплачивающих налог на основании налогового уведомления.

Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате налогоплательщиком — физическим лицом, уплачивающим налог на основании налогового уведомления, исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и установленной нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) доли налоговой ставки в размере, не превышающем $\frac{1}{2}$ налоговой ставки, в случае установления одного авансового платежа, и $\frac{1}{3}$ налоговой ставки в случае установления двух авансовых платежей.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении I, II, и III кварталов текущего налогового периода как $\frac{1}{4}$ соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, считающегося налоговым периодом.

НК РФ предусмотрен ряд особенностей исчисления земельного налога. Во-первых, исчисление суммы налога (авансового платежа) в отношении земельного участка, по которому предоставляется право на налоговую льготу, производится с учетом коэффициента. Коэффициент определяется как число полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, деленное на 12. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, как и месяц прекращения указанного права, принимается за полный месяц. Во-вторых, 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 по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. Но в отличие от первого случая, если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается

месяц возникновения указанных прав. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

Пример. Право на земельный участок возникло у организации 10 марта 2005 г. Это право определяется по дате внесения записи в Единый государственный реестр земель.

Для расчета коэффициента март принимается как полный месяц нахождения участка в собственности организации.

Коэффициент будет равен $0,8$ ($10 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.}$).

Предположим, что право на участок возникло у организации 25 марта 2005 г. В этом случае март не принимается в качестве полного месяца и подсчет начинается с апреля 2005 г. Следовательно, коэффициент будет равен $0,75$ ($9 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.}$).

Пример. Организация продала земельный участок, и 10 апреля 2005 г. об этом в Единый государственный реестр земель внесена соответствующая запись.

Для расчета коэффициента времени нахождения участка в собственности организации апрель не учитывается.

Коэффициент будет равен $0,25$ ($3 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.}$).

Предположим, что право на участок в связи с продажей прекращено у организации 25 апреля 2005 г. В этом случае апрель принимается в качестве полного месяца нахождения участка в собственности организации и коэффициент будет равен $0,33$ ($4 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.}$).

В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству к физическому лицу, налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства.

Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков в течение налогового (отчетного) периода права на налоговую льготу исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении земельного участка, по которому предоставляется право

на налоговую 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 принимается за полный месяц.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, представляют информацию в налоговые органы.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы муниципальных образований ежегодно до 1 февраля года, считающегося 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.

Сведения представляются органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований по формам, утвержденным Министерством финансов РФ.

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 Правительством РФ, не позднее 1 марта этого года.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 по истечении 10 лет с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

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 (авансовых платежей по налогу) для налогоплательщиков — организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее срока, предусмотренного НК РФ.

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. По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают сумму налога.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Налогоплательщики — физические лица 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 по налогу утверждается Министерством финансов РФ.

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 РФ.

Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.



Выводы

Объектами земельных отношений согласно Земельному кодексу РФ признаются земля как природный объект и природный ресурс, земельные участки, расположенные в пределах территории Российской Федерации, и части земельных участков.

Формами платы за использование земли выступают ежегодный земельный налог, арендная плата и нормативная цена земли.

Земельный налог устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге налог устанавливается НК РФ и законами указанных субъектов РФ, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ, и обязателен к уплате на территориях указанных субъектов РФ.

Плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Объектами обложения земельным налогом считаются земельные участки. Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством РФ.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать: 0,3% в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства; приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также для дачного хозяйства; 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков — организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый, второй и третий кварталы.



Вопросы и задания для самоконтроля

1. Чем различаются понятия «собственность на землю» и «владение на землю»?
2. Для чего создается государственный земельный кадастр?
3. Существует ли взаимосвязь между налогом на землю и единым сельскохозяйственным налогом?
4. Какие формы платы за землю используются в Российской Федерации?
5. Когда используется нормативная цена земли?
6. Кто выступает плательщиком налога на землю?
7. От каких факторов зависит размер налоговой ставки на землю?
8. В чем проявляется стимулирующая роль налога на землю?
9. Объясните смысл дифференциации налога на землю городов и поселков по экономическим районам страны.
10. С чем связаны перспективы изменения налога на землю?

**Тесты**

1. *Что выступает показателем, характеризующим стоимость земельного участка определенного качества и местоположения исходя из потенциального дохода за расчетный срок окупаемости?*

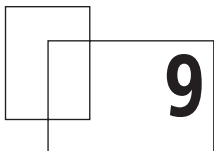
- А. Арендная плата за землю.
- Б. Налоговая ставка земельного налога.
- В. Нормативная цена земли.

2. *Кем устанавливаются отчетный и налоговый периоды по земельному налогу?*

- А. Только НК РФ.
- Б. НК РФ и законодательством органов местного самоуправления.
- В. Законодательством субъекта РФ.

3. *По каким признакам могут дифференцироваться ставки земельного налога?*

- А. По категориям земель.
- Б. По характеру использования земельного участка.
- В. По месту расположения земельного участка.
- Г. По всем указанным признакам.



ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

9.1. Платежи в дорожные фонды

В соответствии со ст. 19—21 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-I «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» к федеральным налогам были отнесены налоги, служащие источниками образования дорожных фондов. Налоги, зачисляемые в дорожные фонды, носили целевой характер и служили источниками финансирования проводимых государством мероприятий по строительству и содержанию автомобильных дорог общего пользования общегосударственного и местного значения.

Законодательным актом, определяющим порядок формирования указанных фондов, считался Закон РФ от 18 октября 1991 г. № 1759-I «О дорожных фондах в Российской Федерации» (далее — Закон о дорожных фондах). Этим законом предусматривалось, что налоговые поступления в виде налога на реализацию горюче-смазочных материалов, налога на пользователей автомобильных дорог, налога на приобретение автотранспортных средств и налога с владельцев транспортных средств поступали в Федеральный дорожный фонд РФ (далее — Федеральный дорожный фонд) и территориальные дорожные фонды, создаваемые в соответствии с законами субъектов РФ.

Источниками формирования Федерального дорожного фонда были налог на реализацию горюче-смазочных материалов и федеральный налог на пользователей автомобильных дорог, зачисляемый в указанный Фонд по ставке, установленной Законом о дорожных фондах, в остальной части суммы налога зачислялись в территориальные дорожные фонды.

Однако Федеральным законом от 27 декабря 2000 г. № 150-ФЗ «О федеральном бюджете на 2001 год» и Федеральным законом от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» (далее — Закон № 118-ФЗ) были изменены правила формирования дорожных фондов.

Прежде всего ст. 5 Закона № 118-ФЗ установлено, что Закон о дорожных фондах утрачивает силу с 1 января 2003 г. До этого времени он применялся с учетом следующих положений: Федеральный дорожный фонд с 1 января 2001 г. упразднен, а действие Закона о дорожных фондах в части создания и деятельности Федерального дорожного фонда приостановлено. Налог на реализацию горюче-смазочных материалов и налог на приобретение автотранспортных средств не взимаются соответственно также с 1 января 2001 г.

Таким образом, с начала 2001 г. в Российской Федерации функционировали только территориальные дорожные фонды, налоговыми источниками формирования которых были налог с владельцев транспортных средств и налог на пользователей автомобильных дорог.

Порядок исчисления и уплаты налога с владельцев транспортных средств был установлен ст. 6 Закона о дорожных фондах. Что же касается налога на пользователей автомобильных дорог, то ставки этого налога установлены в размере 1% (понижены) выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг), и 1% суммы разницы между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате заготовительной, снабженческой и торговой деятельности (налог начисляется отдельно по каждому виду деятельности). Сумма налога на пользователей автомобильных дорог полностью зачисляется в территориальные дорожные фонды или бюджеты субъектов РФ для их целевого использования.

Кроме того, в территориальные дорожные фонды зачисляются в полном объеме средства, поступающие в счет погашения задолженности, образовавшейся на 1 января 2001 г. по налогу на пользователей автомобильных дорог, а также суммы штрафов и пеней за несвоевременную уплату налога.

С 2003 г. *целевые бюджетные средства территориальных дорожных фондов образуются за счет:*

- ✓ транспортного налога;
- ✓ акцизов на нефтепродукты в размере 50% доходов;
- ✓ земельного налога в размере 100% доходов, подлежащих зачислению в бюджет субъектов РФ;

- ✓ поступлений от погашения задолженности, образовавшейся на 1 января 2003 г. по налогу на пользователей автомобильных дорог, штрафам, пеням за несвоевременную уплату указанного налога, а также по заключительным расчетам по налогу на пользователей автомобильных дорог за 2002 г.;
- ✓ субвенций бюджетам субъектов РФ, выделяемым из федерального бюджета на финансирование дорожного хозяйства;
- ✓ иных источников, направляемых в территориальные дорожные фонды в соответствии с законами субъектов РФ о бюджетах.

9.2. Элементы транспортного налога. Порядок его исчисления и уплаты

Транспортный налог уже вводился в Российской Федерации с 1 января 1994 г. Его появление было продиктовано необходимостью пополнения бюджетов, поэтому в Указе Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2270 говорилось о временном взимании транспортного налога с предприятий, учреждений и организаций (кроме бюджетных). Взимался налог в размере 1% ФОТ с включением уплаченных сумм в себестоимость продукции. Транспортный налог был отменен с 15 ноября 1997 г. на основании Указа Президента РФ.

С 1 января 2003 г. вступила в действие гл. 28 «Транспортный налог» НК РФ.

Транспортный налог устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. Законодательные органы субъектов РФ определяют ставку транспортного налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты, а также налоговые льготы и основания для их использования. Например, взимание транспортного налога в Москве регулирует Закон г. Москвы от 31 октября 2002 г. № 48, а в Московской области — Закон Московской области от 16 ноября 2002 г. № 129/2002-ОЗ.

Объектом налогообложения являются транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ. *Объектом налогообложения признаются следующие транспортные средства:*

- ✓ автомобили;
- ✓ мотоциклы;
- ✓ мотороллеры;
- ✓ автобусы;

- ✓ другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу;
- ✓ самолеты;
- ✓ вертолеты;
- ✓ теплоходы;
- ✓ парусные суда;
- ✓ катера;
- ✓ снегоходы;
- ✓ мотосани;
- ✓ моторные лодки;
- ✓ гидроциклы;
- ✓ несамоходные (буксирные) суда;
- ✓ другие водные и воздушные транспортные средства.

Не являются объектом налогообложения:

1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л. с.;

2) 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;

3) промысловые морские и речные суда;

4) 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;

5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомобили (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;

6) транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи);

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

9) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Налогоплательщиками транспортного налога признаются юридические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства; физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства (как пользующиеся ими сами, так и передавшие их по доверенности после 29 июля 2002 г.), а также физические лица, на которых транспортное средство не зарегистрировано, но которые получили его по доверенности, датированной до 29 июля 2002 г. (если собственник транспортного средства уведомил налоговую инспекцию о факте передачи, если же он не сделал этого, то налог будет платить он сам).

Для того чтобы рассчитать сумму транспортного налога, подлежащую уплате в бюджет, необходимо определить налоговую базу, налоговую ставку по данному транспортному средству, а затем умножить налоговую базу на налоговую ставку и на специальный коэффициент, который определяется как соотношение числа полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в отчетном (налоговом) периоде, причем месяц регистрации транспортного средства и месяц его снятия с учета считается полным (ст. 362 НК РФ).

Налоговая база определяется как мощность двигателя в лошадиных силах (для транспортных средств, имеющих двигатели); как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы (для воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя); как валовая вместимость в регистровых тоннах (в отношении водных самоходных (буксируемых) транспортных средств) или как единица транспортного средства для остальных видов транспортных средств.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства в следующих размерах. Кроме того, допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом полезного использования транспортных средств. Базовые ставки налога, приведенные в таблице, не могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ более чем в пять раз (табл. 9.1).

Таблица 9.1

Объект налогообложения	Налоговая ставка, руб.
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	5
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	7
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	15
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно	2
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	4
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно	10
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	20
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	5
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	8

Продолжение табл. 9.1

Объект налогообложения	Налоговая ставка, руб.
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	13
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	17
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно	5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	10
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	10
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	25
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	50

Окончание табл. 9.1

Объект налогообложения	Налоговая ставка, руб.
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместительности)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются I, II, III кварталы. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму транспортного налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками — физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны в течение 10 дней после регистрации или снятия с учета транспортного средства сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения сведения о зарегистрированных или снятых с регистрации транспортных средствах, а также о лицах, на которых транспортные средства зарегистрированы. Кроме того, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения сведения о зарегистрированных или снятых с регистрации транспортных средствах, о лицах, на которых транспортные средства зарегистрированы, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками-организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода.

Налогоплательщики-организации исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Если транспортное средство зарегистрировано или снято с регистрации (снято с учета, исключено из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового периода, исчисление налога производится с учетом коэффициента, который определяется 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 принимаются за полный месяц.

В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный.

Пример. Организация зарегистрировала приобретенный автомобиль 5 февраля 2005 г. В апреле того же года автомобиль был продан и снят с регистрации в ГАИ (ГИБДД).

В данном случае автомобиль был зарегистрирован на организации-налогоплательщике два месяца (февраль и апрель принимаются как один полный месяц).

Коэффициент для определения транспортного налога за 2005 г. будет равен:

$$2 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.} = 0,167.$$

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые устанавливаются законами субъектов РФ. При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков-организаций не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики-организации исчисляют транспортный налог самостоятельно. В бухгалтерском учете начисление налога отражается следующим образом:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по транспортному налогу».

Сумма транспортного налога относится к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, и уменьшает налогооблагаемую прибыль.

В течение налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу, если законом субъекта РФ не предусмотрено иное.

Плательщики представляют в налоговый орган по местонахождению транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законом субъектов РФ.

Физические лица уплачивают транспортный налог после получения уведомления налогового органа, которое вручается налогоплательщику не позднее 1 июня года, за который налог должен быть уплачен. Налоговые органы рассылают уведомления на основании сведений, получаемых ими из регистрирующих органов ГИБДД в течение 10 дней после регистрации транспортного средства или снятия его с учета.

Сроки уплаты налога устанавливаются субъектом РФ. Так, в Москве юридические и физические лица уплачивают налог не позднее 20 января года, следующего за налоговым, а физические лица, получившие уведомления налогового органа после 1 января года, следующего за истекшим налоговым периодом, — не позднее 30 дней с момента получения налогового уведомления.

Налоговые льготы предусматриваются законами о транспортном налоге субъектов РФ. Так, Закон г. Москвы освобождает от уплаты налога Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, граждан, награжденных орденами Славы трех степеней, граждан, имеющих легковые автомобили с мощностью двигателя до 70 л. с. (до 51,49 кВт) включительно, — по этим автомобилям, а также организации, оказывающие услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, — по транспортным средствам, осуществляющим перевозки пассажиров (кроме такси).

Налогоплательщики-организации не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортного средства налоговую декларацию. По итогам каждого отчетного периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, организации-налогоплательщики авансовых платежей по налогу представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств расчет по авансовым платежам по налогу. Форма налогового расчета авансовых платежей по транспортному налогу утверждается Министерством финансов РФ.



Выводы

С 1 января 2003 г. введен в действие транспортный налог, порядок исчисления и уплаты которого регулируется гл. 28 НК РФ и законами субъектов РФ.

Транспортный налог — один из источников денежных средств, поступающих в территориальные дорожные фонды, который призван заменить платежи по двум налогам, отмененным с 1 января 2003 г., — это налог на пользователей автомобильных дорог и налог с владельцев транспортных средств.

Плательщиками транспортного налога выступают юридические и физические лица, на имя которых зарегистрированы транспортные средства.

Объектом налога признаются: автомобили; мотоциклы; мотороллеры; автобусы; другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу; самолеты; вертолеты; теплоходы; парусные суда; катера; снегоходы; мотосани; моторные лодки; гидроциклы; несамоходные (буксирные) суда; другие водные и воздушные транспортные средства.

Налоговая база определяется: как мощность двигателя в лошадиных силах (для транспортных средств, имеющих двигатели); как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы (для воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя); как валовая вместимость в регистровых тоннах (в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств) или как единица транспортного средства для остальных видов транспортных средств. Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются I, II, III кварталы. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками-организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода.

Налогоплательщики-организации исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении каждого отчетного периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Налогоплательщики-организации не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляют в налоговый орган по

месту нахождения транспортного средства налоговую декларацию. По итогам каждого отчетного периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, организации-налогоплательщики авансовых платежей по налогу представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств расчет по авансовым платежам по налогу. Форма налогового расчета авансовых платежей по транспортному налогу утверждается Министерством финансов РФ.



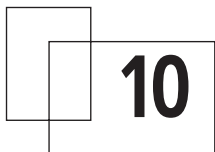
Вопросы и задания для самоконтроля

1. К каким видам налогов можно отнести транспортный налог?
2. Назовите недостатки налога на пользователей автомобильных дорог, которые послужили причинами его отмены с 2003 г.
3. Перечислите экономические факторы, обуславливающие необходимость функционирования транспортного налога.
4. Как изменится порядок налогообложения имущества физических лиц?
5. Какие виды льгот могут быть распространены на транспортный налог?



Тесты

1. *Что принимается за налоговую базу для расчета транспортного налога по автомобилю?*
 - А. Мощность двигателя.
 - Б. Валовая вместимость.
 - В. Единица транспортного средства.
2. *Какое транспортное средство не является объектом транспортного налога?*
 - А. Гидроцикл.
 - Б. Мотосани.
 - В. Весельная лодка.
3. *Организация зарегистрировала приобретенное ею транспортное средство в марте, в том же месяце транспортное средство было снято с регистрации в связи с его продажей. Каков будет коэффициент для расчета транспортного налога?*
 - А. 1.
 - Б. 2 : 12.
 - В. 1 : 12.



НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

10.1. Элементы налога на имущество организаций

Налогообложение имущества, в том числе недвижимого, общепринято в большинстве развитых стран. Почти 130 стран используют для формирования своих бюджетов налог на имущество (недвижимость).

В конце 1960-х гг. в нашей стране также были введены имущественные платежи за производственные основные фонды и нормируемые оборотные средства. Плательщиками выступали государственные планово-прибыльные объединения, предприятия, организации промышленности, строительства и других отраслей народного хозяйства. Плата за фонды представляла собой форму распределения прибыли (чистого дохода) и была первоочередным платежом из прибыли в государственный бюджет.

Экономический смысл платы за производственные фонды и оборотные средства состоял в усилении заинтересованности предприятий в лучшем использовании и своевременном их обновлении, а также в повышении технического уровня производства.

Стимулирующее действие должен был оказывать сам механизм взимания платежей. Производственные основные фонды оценивались по первоначальной (балансовой) стоимости (без вычета износа). Нормативы платы устанавливались на длительный срок и составляли в промышленности 6%, при этом для отраслей с низким уровнем рентабельности ставки были снижены вдвое, а для совхозов, переведенных на хозрасчет, ставка равнялась 1% стоимости основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения. Предприятия, не имеющие достаточно прибыли для образования фондов экономического стимулирования, и планово-

убыточные предприятия плату за основные производственные фонды не вносили. Освобождались от платы объекты основных средств, созданные за счет банковской ссуды (на срок до окончания ее погашения), за счет фонда развития производства (на срок два года); мощности для очистки воды и воздуха от вредных примесей и др.

Однако заинтересованность плательщиков серьезно подрывалась тем обстоятельством, что деньги, сэкономленные на платежах за производственные основные фонды и нормируемые оборотные средства, подлежали перечислению в бюджет в виде свободного остатка прибыли.

В Российской Федерации налог на имущество предприятий был введен с 1 января 1992 г. Законом РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-I «О налоге на имущество предприятий» (далее — Закон № 2030-I) с целью:

- 1) создания у предприятий заинтересованности в реализации излишнего, неиспользуемого имущества;
- 2) способствовать эффективному использованию имущества, находящегося на балансе предприятия.

Налогооблагаемая база в первоначальном варианте Закона № 2030-I была достаточно широкой, а ставка составляла всего 0,5% балансовой стоимости имущества. Постепенно налоговая база сужалась, но регулярные переоценки основных средств увеличивали ее абсолютную величину, одновременно повышалась ставка налога. В результате налог на имущество стал мощным источником доходов субъектов РФ.

Налог на имущество предприятий относится к региональным налогам и имеет статус закрепленных доходных источников. Сумма платежей по налогу равными долями зачисляется в бюджет республик в составе Российской Федерации, бюджеты краев и областей, бюджет автономной области, бюджеты автономных округов и в бюджеты районов, бюджеты городов по местонахождению плательщика.

С 1 января 2004 г. вступила в силу гл. 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ. Устанавливается налог законодательными (представительными) органами субъектов РФ. Так, Московской городской Думой принят Закон г. Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 «О налоге на имущество организаций»; Московской областной Думой принят Закон Московской области от 21 ноября 2003 г. № 150/2003-ОЗ «О налоге на имущество организаций в Московской области».

Плательщиками налога на имущество организаций считаются:

- российские организации;

- иностранные организации, осуществляющие деятельность на российской территории через постоянные представительства либо имеющие в собственности недвижимое имущество на российской территории или на континентальном шельфе, либо в исключительной экономической зоне.

Из состава налогоплательщиков исключены филиалы и обособленные подразделения российских организаций, они лишь исполняют обязанности организации по уплате налога, что соответствует ст. 19 НК РФ.

Вместе с тем плательщиками налога на имущество становятся:

- 1) Банк России и его учреждения (ранее они не являлись плательщиками налога согласно ст. 1 Закона № 2030-І);
- 2) бюджетные учреждения и организации;
- 3) органы законодательной и исполнительной власти, органы местного самоуправления;
- 4) ПФР, ФСС России, ФФОМС (ранее они были освобождены от налога в соответствии с п. «а» ст. 4 Закона № 2030-І).

В соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств согласно правилам бухгалтерского учета, а также объекты основных средств, переданные во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление либо внесенные в совместную деятельность (в качестве вклада по договору простого товарищества).

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 применяется кроме прочего в отношении доходных вложений в материальные ценности. В бухгалтерском учете в составе доходных вложений в материальные ценности (счет 03) учитываются часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму. Следовательно, материальные ценности (основные средства), предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода, признаются объектами налогообложения налогом на имущество организаций.

Несмотря на то что объект налогообложения сужен до основных средств, сохранилось два основных принципа определения объекта налогообложения:

- 1) в объект налогообложения включается имущество, принадлежащее налогоплательщику на праве собственности (исключением являются предметы лизинга, находящиеся на балансе лизингополучателя);

2) состав объектов налогообложения определяется исходя из данных бухгалтерского учета.

Приведенное определение объекта содержит некоторые неточности. Касаются они объектов, переданных во временное владение, пользование, распоряжение. Если речь идет об аренде, безвозмездной передаче, передаче на хранение объектов основных средств, то такие объекты продолжают числиться на балансе у передающей стороны, следовательно, указанные случаи легко трактуются для целей налогообложения. Другое дело — передача имущества в оперативное управление или хозяйственное ведение. Наиболее типична такая передача для унитарных и казенных предприятий, которые наделяются объектами основных средств органами государственной власти или органами местного самоуправления. Право собственности на это имущество остается у передающей стороны, следовательно, и плательщиками налога на имущество являются органы государственной власти или органы местного самоуправления, а у принимающей стороны объекта налогообложения не возникает.

Инструкцией по применению плана счетов предусмотрено, что основные средства, переданные в доверительное управление, учитываются по остаточной стоимости на отдельном субсчете балансового счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Как объект основных средств переданное имущество появится только на балансе у доверительного управляющего. В связи с этим остается неясным, как объекты основных средств, переданные в доверительное управление, могут учитываться в составе налогооблагаемой базы. Аналогичное положение и по имуществу, переданному в качестве вклада в простое товарищество (в совместную деятельность). Поскольку объект основных средств отражается на отдельном балансе у участника совместной деятельности, представляется сомнительной формулировка ст. 377 НК РФ о том, что имущество, переданное в качестве вклада в договор о совместной деятельности, признается объектом налогообложения у каждого из участников договора.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, признаются принадлежащие им объекты движимого и недвижимого имущества, относящиеся к основным средствам. Учет таких объектов ведется в соответствии с требованиями российского бухгалтерского законодательства.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих свою деятельность на территории Российской Фе-

дерации через постоянные представительства, признаются объекты недвижимого имущества, находящиеся на российской территории и принадлежащие им по праву собственности.

Не признаются объектами налогообложения:

1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) 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.

Налоговые льготы устанавливаются ст. 381 НК РФ в отношении налогоплательщиков и по отдельным видам имущества.

Так, согласно п. 6 ст. 381 НК РФ от налога освобождены организации и учреждения уголовно-исполнительной системы — в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций; религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для религиозной деятельности; организации — в отношении имущества, учитываемого на балансе организации — резидента особой экономической зоны, в течение пяти лет с момента постановки имущества на учет. Освобождено от налогообложения имущество коллегий адвокатов, имущество государственных научных центров, железнодорожные пути общего пользования, федеральные автомобильные дороги общего пользования, магистральные трубопроводы, линии электропередачи и другие виды имущества.

Организациям инвалидов НК РФ предоставляет три льготы. Первая льгота предназначена общероссийским общественным организациям инвалидов и их союзам. У таких организаций льготируется имущество, используемое для осуществления уставной деятельности. Льгота предоставляется только тем организациям, среди членов которых не менее 80% составляют инвалиды и их законные представители.

Право на вторую льготу имеют организации, у которых уставный капитал на 100% состоит из вкладов общероссийских организаций инвалидов (их союзов). Льготу получают только те организации, в которых среднесписочная численность инвалидов среди работников составляет не менее 50%, а их доля в ФОТ — не менее 25%. От налога у таких организаций освобождается имущество, используемое для производства или реализации товаров, работ и услуг.

И наконец, третью льготу могут использовать организации, созданные в форме учреждения (ст. 120 ГК РФ), при условии, что единственным собственником их имущества выступают общероссийские организации инвалидов (их союзы). У таких учреждений льготируется имущество, используемое для достижения образовательных, лечебно-оздоровительных, научных и других целей, указанных в ст. 381 НК РФ.

Налоговая база определяется как среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Имущество при этом учитывается по остаточной стоимости. В случае если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено (жилой фонд, объекты внешнего благоустройства, многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста), то для целей налогообложения принимается стоимость такого имущества, уменьшенная на сумму начисленного износа, равномерно распределенную по месяцам налогового периода.

В отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, налоговая база определяется исходя из инвентаризационной стоимости объектов.

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации, в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Если объект недвижимого имущества фактически находится на территории нескольких субъектов РФ либо на территории субъекта РФ и в территориальном море Российской Федерации, то налоговая база по такому объекту определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ в части, пропорциональной доле инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества на соответствующей территории. Сведения об инвентаризационной стоимости недвижимого имущества предоставляются государственными органами технической инвентаризации.

Если организация передает объект основных средств в качестве вклада в совместную деятельность (договор простого товарищества),

его оценка по договору может отличаться от балансовой стоимости, которая отражается у каждого из участников совместной деятельности. Например, на балансе организации числится автомобиль, остаточная стоимость которого 10 тыс. руб. А при передаче автомобиля в совместную деятельность его оценили в 3 тыс. руб. При этом налоговая база определяется исходя из остаточной стоимости основных средств, внесенных по договору простого товарищества.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Среднегодовая стоимость имущества за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на первое число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на первое число каждого месяца отчетного периода и первое число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Таким образом, для определения среднегодовой стоимости имущества, например за I квартал, следует сложить стоимость налогооблагаемого имущества на первое число каждого месяца с января по апрель и полученную сумму разделить на четыре.

Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, определяется исходя из его инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Пример. По состоянию на 1 января стоимость объектов основных средств, отраженных по дебету счета 01, составляет 2 560 000 руб., в том числе стоимость объектов, по которым амортизация не начисляется, — 900 000 руб., а срок полезного использования — 20 лет. Ежемесячно для целей бухгалтерского учета начисляется амортизация в сумме 15 000 руб. Кроме того, организацией в доверительное управление передан объект основных средств остаточной стоимостью 960 000 руб., по которому ежемесячно начисляется амортизация в сумме 10 000 руб.

Определим среднегодовую (среднюю) стоимость имущества организации.

По объекту основных средств, амортизация по которому не начисляется, износ подлежит отражению на забалансовом счете 010 «Износ основных

средств». При линейном способе начисления амортизации и сроке полезного использования 20 лет ежемесячная сумма износа равна 3750 руб. (900 000 руб. $\times$ 5% : 12 мес.).

По основному средству, переданному в доверительное управление, амортизация начисляется в сумме 10 000 руб. у управляющего, без отражения в балансе организации.

Средняя стоимость имущества за I квартал будет равна:

$$\begin{aligned} & (2\,560\,000 \text{ руб.} + 960\,000 \text{ руб.}) + [(2\,560\,000 \text{ руб.} - 15\,000 \text{ руб.} - 3750 \text{ руб.}) + \\ & + (960\,000 \text{ руб.} - 10\,000 \text{ руб.})] + [(2\,560\,000 \text{ руб.} - 30\,000 \text{ руб.} - 7500 \text{ руб.}) + \\ & + (960\,000 \text{ руб.} - 20\,000 \text{ руб.})] + [(2\,560\,000 \text{ руб.} - 45\,000 \text{ руб.} - 11\,250 \text{ руб.}) + \\ & + (960\,000 \text{ руб.} - 30\,000 \text{ руб.})] : 4 = (3\,520\,000 \text{ руб.} + 3\,491\,250 \text{ руб.} + 3\,462\,500 \text{ руб.} \\ & + 3\,433\,750 \text{ руб.}) : 4 = 3\,476\,875 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Средняя стоимость имущества за полугодие составит:

$$(3\,520\,000 \text{ руб.} + 3\,491\,250 \text{ руб.} + 3\,462\,500 \text{ руб.} + 3\,433\,750 \text{ руб.} + 3\,405\,000 \text{ руб.} + 3\,376\,250 \text{ руб.} + 3\,347\,500 \text{ руб.}) : 7 = 3\,433\,750 \text{ руб.}$$

Средняя стоимость имущества за девять месяцев составит:

$$\begin{aligned} & (3\,520\,000 \text{ руб.} + 3\,491\,250 \text{ руб.} + 3\,462\,500 \text{ руб.} + 3\,433\,750 \text{ руб.} + 3\,405\,000 \text{ руб.} + \\ & + 3\,376\,250 \text{ руб.} + 3\,347\,500 \text{ руб.} + 3\,318\,750 \text{ руб.} + 3\,290\,000 \text{ руб.} + 3\,261\,250 \text{ руб.}) : \\ & : 10 = 3\,390\,625 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Среднегодовая стоимость имущества за налоговый период:

$$\begin{aligned} & (3\,520\,000 \text{ руб.} + 3\,491\,250 \text{ руб.} + 3\,462\,500 \text{ руб.} + 3\,433\,750 \text{ руб.} + 3\,405\,000 \text{ руб.} + \\ & + 3\,376\,250 \text{ руб.} + 3\,347\,500 \text{ руб.} + 3\,318\,750 \text{ руб.} + 3\,290\,000 \text{ руб.} + 3\,261\,250 \text{ руб.} + \\ & + 3\,232\,500 \text{ руб.} + 3\,203\,750 \text{ руб.} + 3\,175\,000 \text{ руб.}) : 13 = 3\,347\,500 \text{ руб.} \end{aligned}$$

В НК РФ нет особого порядка расчета налога на имущество для вновь созданных организаций, вновь зарегистрированной недвижимости и организаций, ликвидированных до окончания календарного года. До 2004 г., если организация была создана в первой половине квартала (до 15-го числа второго месяца квартала), при расчете среднегодовой стоимости имущества период создания принимался за полный квартал. Если же организация была зарегистрирована во второй половине квартала, среднегодовая стоимость имущества рассчитывалась начиная с первого числа следующего квартала. Сейчас же не имеет значения, в какой половине квартала создана организация. Следовательно, все организации, имеющие основные средства равной стоимости, должны платить налог на имущество в одинаковом размере. И те, которые осуществляли деятельность в течение всего календарного года, и те, которые зарегистрированы 30 ноября или ликвидированы 10 января.

Пример. Организация была создана 10 февраля 2007 г. Остаточная стоимость основных средств по данным бухгалтерского учета составила:

1) на 1 марта 2007 г. — 180 000 руб.;

2) на 1 апреля 2007 г. — 220 000 руб.

Ставка налога составляет 2,2%.

Рассчитаем сумму авансового платежа по налогу на имущество за I квартал. Пользуясь методикой НК РФ, примененной в предыдущих примерах, получаем среднюю стоимость имущества:

$$(0 \text{ руб.} + 0 \text{ руб.} + 180\,000 \text{ руб.} + 220\,000 \text{ руб.}) : 4 = 100\,000 \text{ руб.}$$

Размер авансового платежа за I квартал:

$$(100\,000 \text{ руб.} \times 2,2\%) : 100\% : 4 = 550 \text{ руб.}$$

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетным периодом устанавливается I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетным периодом по налогу для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, устанавливается квартал.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2%.

Ставки могут быть дифференцированы в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества.

Большинство регионов установили максимальную ставку налога — 2,2%, и лишь некоторые — 2%. Кроме того, в ряде регионов ставка зависит от вида деятельности или категории налогоплательщика. Эти особенности покажем на следующем примере (см. табл. 10.1).

Таблица 10.1

Субъект РФ	Ставка, %
Карачаево-Черкесская Республика	1,1 — для предприятий, осуществляющих переработку и хранение сельхозпродукции
Республика Карелия	2,0 — техническое и ресурсное обеспечение агропромышленного комплекса; 1,4 — легкая промышленность; 1,0 — столовые школ и организации бытового обслуживания; 0,7 — организации сельской почты; 0,1 — эксплуатация магистральных газопроводов
Республика Марий Эл	1,1 — по имуществу сельхозпроизводителей

Окончание табл. 10.1

Субъект РФ	Ставка, %
Красноярский край	0,5 — по имуществу аптек, занимающихся изготовлением и льготным отпуском лекарств
Ставропольский край	2,0 — для недвижимости в течение первых двух лет после ввода в эксплуатацию
Амурская область	1,1 — по имуществу для производства сельхозпродукции, выращивания и переработки рыбы
Астраханская область	2,2 — для топливной промышленности; 2,0 — для банков, бирж, брокерских контор, кредитных и страховых организаций; 0,9 — для лесной, деревообрабатывающей, нефтехимической промышленности и электроэнергетики; 1,1 — для предприятий прочих видов деятельности
Рязанская область	1,4 — по имуществу научных организаций
Свердловская область	2,0 — добыча полезных ископаемых подземным способом; 1,1 — потребительская кооперация; 0,9 — перевозка пассажиров трамваями, троллейбусами

10.2. Порядок исчисления налога и авансовых платежей

Согласно п. 1 ст. 382 НК РФ сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

По итогам каждого отчетного периода в соответствующие бюджеты перечисляются авансовые платежи, по итогам налогового периода определяется окончательная сумма налога.

В соответствии с п. 3 ст. 379 НК РФ законодательный (представительный) орган субъекта РФ вправе не устанавливать отчетные периоды для организаций, находящихся на его территории. В этом

случае налог будет исчисляться и уплачиваться единовременно, по окончании налогового периода.

Если в составе организации есть обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, то налог данным подразделением платится по месту его нахождения. В налоговую базу по данному подразделению в соответствии с п. 1 ст. 376 НК РФ включается имущество, учитываемое на его балансе. По местонахождению обособленных подразделений, не выделенных на отдельный баланс, налог на имущество не платится, хотя организация и состоит там на налоговом учете.

Налог перечисляется также по местонахождению недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, либо его обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс.

Сумма налога, подлежащего перечислению в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой исчисленного налога и суммой перечисленных авансовых платежей. Следует заметить, что определение авансового платежа по налогу на имущество отличается от аналогичной процедуры по другим налогам. По большинству налогов сначала определяется база нарастающим итогом с начала года, затем исчисляется сумма налога как произведение базы на ставку, после чего разница между исчисленной суммой налога по итогам отчетного периода и суммой налога, исчисленной по итогам предыдущего отчетного периода, перечисляется в бюджет. По налогу на имущество согласно п. 4 ст. 382 НК РФ сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период. Более того, при перечислении авансового платежа за полугодие либо девять месяцев не принимается во внимание сумма платежа, перечисленная за предыдущий отчетный период (соответственно I квартал или полугодие).

Пример. Организация имеет на балансе имущество, средняя (среднегодовая) стоимость которого следующая: за I квартал — 3 476 875 руб., за полугодие — 3 433 750 руб., за девять месяцев — 3 390 625 руб., за налоговый период — 3 347 500 руб. Ставка налога установлена в размере 2,2%. Отчетные периоды — I квартал, полугодие, девять месяцев.

Сумма авансового платежа за I квартал составит:

$$(3\,476\,875 \text{ руб.} \times 2,2\% : 4) = 19\,123 \text{ руб.}$$

Авансовый платеж за полугодие будет равен:

$$(3\,433\,750 \text{ руб.} \times 2,2\% : 4) = 18\,886 \text{ руб.}$$

По итогам полугодия следует перечислить 18 886 руб., без учета того, сколько было перечислено в I квартале. Авансовый платеж за девять месяцев равен:

$$(3\,390\,625 \text{ руб.} \times 2,2\% : 4) = 18\,648 \text{ руб.}$$

Сумма налога за год равна:

$$(3\,347\,500 \text{ руб.} \times 2,2\%) = 73\,645 \text{ руб.}$$

По итогам девяти месяцев в бюджет было перечислено 56 657 руб. (19 123 руб. + 18 886 руб. + 18 648 руб.). Следовательно, по окончании года в бюджет следует перечислить 16 988 руб. (73 645 руб. — 56 657 руб.) — разницу между суммой налога по итогам года и суммой авансовых платежей, перечисленных по окончании отчетных периодов.

Иностранные налогоплательщики, не осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, определяют авансовые платежи по истечении отчетного периода как $\frac{1}{4}$ произведения инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января налогового периода и налоговой ставки.

Сроки устанавливаются законами о налоге на имущество организаций субъектов РФ. В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи, а по итогам налогового периода — исчисленную сумму налога. Российские организации перечисляют налог и авансовые платежи в бюджет по месту своего нахождения; иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, уплачивают налог и авансовые платежи по месту постановки на налоговый учет; иностранные организации, не осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства, налог и авансовые платежи уплачивают по местонахождению объекта недвижимого имущества.

По истечении каждого отчетного и налогового периода налогоплательщики обязаны предоставлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию.

Налоговые расчеты по авансовым платежам предоставляются по месту уплаты налога — в инспекцию Федеральной налоговой службы (ИФНС), где организация стоит на учете, в инспекцию, где на учете стоит обособленное подразделение, выделенное на отдельный

баланс, и по местонахождению недвижимого имущества — в срок не позднее 30-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

По итогам налогового периода в срок до 30 марта следующего года по тем же адресам сдается налоговая декларация.



Выводы

Налог на имущество предприятий был введен с 1 января 1992 г. Законом РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий». Цели его установления — создание у предприятий заинтересованности в реализации излишнего имущества; стимулирование эффективного использования имущества, находящегося на балансе предприятия. С 1 января 2004 г. налог на имущество определяется положениями гл. 30 НК РФ.

Плательщиками налога на имущество выступают российские организации, иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие имущество на территории Российской Федерации, континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне.

Объект налогообложения — движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств по правилам бухгалтерского учета.

Налогооблагаемая база налога на имущество организаций исчисляется исходя из среднегодовой стоимости имущества. Среднегодовая стоимость имущества за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на первое число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на первое число каждого месяца отчетного периода и первое число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Предельный размер налоговой ставки налога на имущество организаций не может превышать 2,2% налогооблагаемой базы.

Льготы по налогу на имущество установлены в отношении имущества, используемого в определенных целях, или для выполнения определенных видов работ.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в порядке и в сроки, которые устанавливаются законами субъектов РФ.

Авансовые платежи по налогу уплачиваются по местонахождению обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс. Если же у организации есть недвижимое имущество, находящееся вне места расположения организации и обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс, то налог по нему уплачивается по местонахождению этого имущества.

По окончании каждого отчетного периода сдаются расчеты по авансовым платежам. Срок их представления — не позднее 30 дней по окончании соответствующего отчетного периода. Налоговая декларация представляется не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.



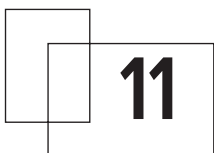
Вопросы и задания для самоконтроля

1. В чем заключается экономический смысл налога на имущество организаций?
2. Оцените систему льгот по налогу на имущество организаций с позиции его регулирующей функции.
3. Укажите принципиальное различие налога на имущество, взимаемого с организаций и физических лиц.
4. В чем смысл предоставления субъектам РФ права регулирования налоговых ставок?



Тесты

1. *Остатки по каким бухгалтерским счетам не принимаются во внимание при расчете налога на имущество организаций?*
А. 01, 02.
Б. 01, 02, 03.
В. 41, 43, 46.
2. *На 1 января организация не имела имущества; на 1 февраля его стоимость составила 1000 руб.; на 1 марта — 900 руб.; на 1 апреля — 800 руб. По какой схеме исчисляется средняя стоимость имущества за I квартал?*
А. $(1000 + 900 + 800) : 4$.
Б. $(1000 + 900) : 12$.
В. $(1000 + 900 + 800) : 13$.
3. *Какое право имеет законодательный орган государственной власти субъекта РФ?*
А. Не вправе устанавливать отчетным периодом месяц.
Б. Не вправе не устанавливать отчетного периода.
В. Вправе установить отчетным периодом месяц.



СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

11.1. Особенности обложения единым сельскохозяйственным налогом

Введение специальных налоговых режимов предусмотрено ст. 18 НК РФ. Под специальным налоговым режимом понимается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного времени, применяемый в случаях, установленных НК РФ и принимаемых в соответствии с ним федеральных законов.

К специальным налоговым режимам относятся:

- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Следует отметить, что установление и введение в действие специальных налоговых режимов не связаны с введением и установлением новых налогов и сборов. Речь идет о замене совокупности налогов и сборов, предусмотренных ст. 13—15 НК РФ, одним налогом. Случаи и порядок применения специальных налоговых режимов определяются актами законодательства РФ о налогах и сборах.

В связи с этим часть вторая НК РФ (в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2001 г. № 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской

Федерации о налогах и сборах») была дополнена разделом VIII¹ «Специальные налоговые режимы». Указанный раздел содержит четыре главы. Глава 26¹ «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» вступила в действие с 1 января 2002 г. Главы 26² «Упрощенная система налогообложения» и 26³ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» введены в действие с 1 января 2003 г. в соответствии с Федеральным законом от 24 июня 2002 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах». Глава 26⁴ «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» введена в действие Федеральным законом от 6 июня 2003 г. № 65-ФЗ с 1 января 2004 г.

С 1 января 2003 г. утратили силу Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» и Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности».

Рассмотрим особенности исчисления единого сельскохозяйственного налога. Отметим, что по данному налогу определены все элементы налогообложения: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки его уплаты. Помимо этого, установлены порядок представления налоговой декларации, а также порядок зачисления сумм налога в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды.

Сельскохозяйственные организации, крестьянские (фермерские) хозяйства, межхозяйственные организации и предприятия, кооперативы, сельскохозяйственные предприятия индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и другие предприятия, имеющие самостоятельный баланс) с 1991 г. облагались земельным налогом. Однако по объективным обстоятельствам система налогообложения в сельском хозяйстве нуждалась в совершенствовании прежде всего в части упрощения исчисления налогов крестьянскими (фермерскими) хозяйствами.

Плательщиками сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога (ст. 346² НК РФ).

Наиболее важным моментом для налогообложения организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей считается норма, закрепляющая их право перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию (рыбу), в том числе на арендованных условиях, при условии, что в общем доходе от реализации доля этой продукции составляет не менее 70%. Также к сельскохозяйственным товаропроизводителям относятся градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, т.е. организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта, средняя численность работников которых за налоговый период не превышает 300 человек, они эксплуатируют только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда, зарегистрированы в качестве юридического лица и объем реализованной ими рыбной продукции и (или) выловленных объектов водных биологических ресурсов составляет в стоимостном выражении более 70% общего объема реализуемой продукции.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога может произойти при выполнении ряда условий. Во-первых, по итогам девяти месяцев того года, в котором налогоплательщик подает заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, доля доходов от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной рыбы, включая продукцию первичной обработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70% в общей сумме доходов от реализации товаров (работ, услуг) по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Во-вторых, организации и индивидуальные предприниматели не занимаются производством подакцизных товаров. В-третьих, для отдельных сельскохозяйственных товаропроизводителей установлено ограничение средней численности работников. Эти организации и индивидуальные предприниматели также имеют право применять систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход на отдельные виды деятельности.

Сельскохозяйственные организации индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и др.), определяемые по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов РФ, не признаются сельскохозяйственными производителями и не имеют права перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Единый сельскохозяйственный налог заменяет уплату большинства налогов и сборов, предусмотренных ст. 13, 14 и 15 части первой НК РФ. Организации не уплачивают: налог на прибыль организаций; НДС; налог на имущество организаций. Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности); НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации); налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности). НК РФ установлено, что уплата иных налогов и сборов (акцизы, плата за загрязнение окружающей природной среды, государственная пошлина, таможенная пошлина, налог на имущество физических лиц (в части жилых строений, помещений и сооружений, находящихся в собственности индивидуальных предпринимателей), лицензионные сборы) осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения.

Кроме того, плательщики единого сельскохозяйственного налога не освобождаются от обязанностей налоговых агентов и в связи с этим продолжают перечислять подоходный налог с суммы оплаты труда работников, а также уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ о пенсионном обеспечении.

Порядок перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога диктуется добровольным волеизъявлением налогоплательщика. Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, подают в период с 20 октября до 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого предусмотрен переход, в налоговый орган заявление, в котором указываются данные о доле дохода от реализации, произведенной ими сельскохозяйственной продукцией, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), полученном ими по итогам девяти

ти месяцев того года, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Вновь созданные организации и физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, одновременно с подачей заявления о постановке на налоговый учет вправе подать заявление и о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. В этом случае переход будет осуществлен в текущем календарном году с момента постановки на учет в налоговом органе.

Переход на общий режим налогообложения до окончания налогового периода на добровольной основе невозможен. Налогоплательщик может потерять право на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам налогового периода доля дохода налогоплательщика от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, или доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составила менее 70% и (или) если в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным п. 2, 2¹, 5, 6 ст. 346² НК РФ. При этом ограничения по объему дохода от реализации произведенной налогоплательщиком сельскохозяйственной продукции, в том числе от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную налогоплательщиком из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в том числе продукцию первичной переработки, произведенную сельскохозяйственным потребительским кооперативом из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данного кооператива, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов определяются исходя из всех осуществляемых им видов деятельности. Налогоплательщик производит перерасчет налогов за весь налоговый период, в котором он потерял право на уплату единого сельскохозяйственного налога, и в течение 20 календарных дней по истечении указанного налогового периода подает

заявление в налоговый орган о перерасчете налоговых обязательств и переходе на общий режим налогообложения. Уплата пересчитанных сумм налогов производится им до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу без штрафных санкций и пеней.

В добровольном порядке переход на общий режим налогообложения производится с начала календарного года с обязательной подачей уведомления в налоговый орган не позднее 15 января года, в котором налогоплательщик предполагает перейти на общий режим.

Налогоплательщики, перешедшие с уплаты единого сельскохозяйственного налога на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога не ранее чем через год после того, как они утратили право на его уплату.

Сумма НДС, принятая к вычету сельскохозяйственными товаропроизводителями в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС, при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, восстановлению (уплате в бюджет) не подлежат.

При переходе с уплаты единого сельскохозяйственного налога на общий режим налогообложения суммы налога, предъявленные налогоплательщикам единого сельскохозяйственного налога по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенным до перехода на общий режим налогообложения, при исчислении НДС вычету не подлежат.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

В качестве доходов признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы. Та и другая группы доходов определяются в соответствии с налогом на прибыль (ст. 249 и 250 НК РФ). Кроме того, при определении объекта налогообложения не учитываются те же доходы, что и при налогообложении прибыли (ст. 251 НК РФ).

Для индивидуальных предпринимателей объектом налогообложения считаются доходы от предпринимательской деятельности, уменьшенные на величину расходов.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или в кассу организации, а также получения имущества (имущественных прав), т.е. кассовый метод.

Перечень расходов, признаваемых для целей исчисления единого сельскохозяйственного налога, закрытый. Расходы признаются после их фактической оплаты. Налогоплательщики могут уменьшить полученные ими доходы на следующие расходы:

1) расходы на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) основных средств признаются в последний день отчетного (налогового) периода в полном объеме, если объекты приобретены после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога. В отношении объектов, приобретенных до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, стоимость основных средств включается в расходы в следующем порядке (табл. 11.1);

Таблица 11.1

Срок полезного использования основных средств по Классификатору основных средств, включаемых в амортизационные группы	Порядок включения в расходы
До трех лет включительно	Равными долями в течение первого календарного года уплаты единого сельскохозяйственного налога
От трех до 15 лет включительно	50% стоимости — равными долями в течение первого календарного года уплаты единого сельскохозяйственного налога; 30% стоимости — равными долями в течение второго календарного года уплаты единого сельскохозяйственного налога; 20% стоимости — равными долями в течение третьего календарного года уплаты единого сельскохозяйственного налога
Свыше 15 лет	Равными долями в течение первых 10 лет после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога

2) расходы на приобретение нематериальных активов принимаются в порядке, аналогичном основным средствам;

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

- 5) материальные расходы;
- 6) расходы на оплату труда; пособия по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ;
- 7) расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ;
- 8) суммы НДС по приобретенным и оплаченным товарам (работам, услугам);
- 9) проценты, уплачиваемые за пользование кредитами и займами, а также оплаченные услуги кредитных организаций;
- 10) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;
- 11) суммы таможенных платежей, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщикам в соответствии с таможенным законодательством РФ;
- 12) расходы на содержание служебного транспорта, а также компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах установленных норм;
- 13) расходы на командировки, в частности на проезд работника к месту командировки и обратно; наем жилого помещения; суточные или полевое довольствие; оформление и выдачу паспортов, виз, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов; консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;
- 14) плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов в пределах утвержденных тарифов;
- 15) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;
- 16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности;
- 17) расходы на канцелярские товары;
- 18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям);

20) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;

23) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах;

24) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на сумму НДС);

25) расходы на информационно-консультационные услуги;

26) расходы на повышение квалификации кадров;

27) судебные расходы и арбитражные сборы;

28) расходы в виде уплаченных сумм пеней и штрафов за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, а также в виде сумм, уплаченных в возмещение причиненного ущерба;

29) расходы на подготовку в образовательных учреждениях среднего профессионального и высшего профессионального образования специалистов для налогоплательщиков. Эти расходы учитываются для целей налогообложения при условии, что с обучающимися физическими лицами заключены договоры (контракты) на обучение, предусматривающие их работу у налогоплательщиков в течение не менее трех лет по специальности после окончания соответствующего образовательного учреждения;

30) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникшей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте;

31) расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки;

32) расходы на приобретение молодняка скота для последующего формирования основного стада;

33) расходы на содержание вахтовых временных поселков, связанных с пастбищным скотоводством;

34) расходы на сертификацию продукции;

35) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации;

36) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

37) расходы на проведение обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов (в случае возникновения споров), а также на проведение оценки имущества для определения его рыночной стоимости в целях залога;

38) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

39) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета объектов недвижимости;

40) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и по предоставлению иных документов, обязательных для получения лицензии на осуществление конкретного вида деятельности;

41) расходы, связанные с участием в открытых или закрытых торгах (конкурсах, аукционах), проводимых при размещении заказов на поставку сельскохозяйственной продукции;

42) расходы в виде потерь от падежа птицы и животных в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;

43) суммы портовых сборов, расходы на услуги лоцмана или иные аналогичные расходы.

Налоговой базой по единому сельскохозяйственному налогу признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России на дату получения доходов или осуществления расходов и учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях.

Доходы и расходы, выраженные в натуральной форме, исчисляются исходя из порядка определения цен, предусмотренного ст. 40 НК РФ (без включения НДС).

Если в предыдущие налоговые периоды расходы превысили доходы, то полученную сумму убытка налогоплательщик вправе зачесть в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер полученного 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 общего режима налогообложения, не принимается при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Убыток, полученный при уплате единого сельскохозяйственного налога, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

Налогоплательщики, ранее применявшие общий режим налогообложения с использованием метода начисления, при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога выполняют следующие правила:

- на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные в период применения общего режима налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщики осуществляют после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога;
- не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при применении общего режима налогообложения;
- расходы, осуществленные налогоплательщиками после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена в течение периода применения общего режима налогообложения, либо на дату оплаты, если оплата таких расходов была осуществлена после перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога;
- не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на единый сельскохозяйственный налог в оплату расходов налогоплательщиков, если до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Организации, которые уплачивали единый сельскохозяйственный налог, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений выполняют следующие правила:

- признаются в составе доходов доходы в сумме выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, переда-

чи имущественных прав) в период применения единого сельскохозяйственного налога, оплата (частичная оплата) которых не произведена до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления;

- признаются в составе расходов расходы на приобретение в период применения единого сельскохозяйственного налога товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены (частично оплачены) налогоплательщиком до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ.

При переходе на общий режим налогообложения в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость основных средств, определяемая исходя из их первоначальной стоимости за вычетом сумм амортизации, исчисленной за период перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога. При этом суммы расходов на приобретение основных средств, принятых при исчислении налоговой базы за этот период, если они превысили суммы амортизации, исчисленные в соответствии с гл. 25 НК РФ, не уменьшают остаточной стоимости основных средств на дату перехода налогоплательщиков на общий режим налогообложения, а полученная разница признается доходом в случае перехода на общий режим налогообложения.

Налоговым периодом по единому сельскохозяйственному налогу признается календарный год, а отчетным периодом — полугодие (ст. 346⁷ НК РФ).

Налоговая ставка устанавливается в размере 6%.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа единого сельскохозяйственного налога исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. По итогам налогового периода авансовые платежи засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиками ЕСХН только по итогам налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Суммы единого сельскохозяйственного налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

11.2. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения (УСН) относится к особым режимам налогообложения и применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством РФ о налогах и сборах.

Налогоплательщики вправе перейти на УСН или вернуться к общему порядку уплаты налогов и сборов по своему усмотрению, основываясь на положениях НК РФ.

В гл. 26² «Упрощенная система налогообложения» НК РФ определены все элементы налогообложения при упрощенной системе, а именно: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговые ставки, порядок исчисления налога, порядок и сроки его уплаты. Кроме этого, установлен порядок определения и признания доходов и расходов налогоплательщика, порядок представления налоговой декларации, порядок зачисления сумм налога в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, а также регистры налогового учета.

Плательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН.

Однако правом перехода на УСН могут воспользоваться не все налогоплательщики, а только те организации, у которых по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на УСН, доход от реализации не превысил 45 млн руб. При этом доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка определяется исходя из всех поступлений, выраженных в денежной и (или) натуральной формах. Величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право организации перейти на упрощенную систему налогообложения, применяется с 1 октября 2012 г. по 31 декабря 2013 г. включительно в размере, который с учетом индексации действовал в 2009 году, величина предельного размера доходов налогоплательщика, ограничивающая право налогоплательщика на применение упрощенной системы налогообложения, применяется с 1 января 2013 г. по 31 декабря 2013 г. включительно в размере, который с учетом индексации действовал в 2009 г.

Отметим, что ст. 346¹² НК РФ предусматривает ограничения для перехода на УСН по показателям хозяйственной деятельности только для организаций. Однако есть еще и ограничения по видам деятельности, численности работников, которые распространяются не

только на юридических лиц, но и на индивидуальных предпринимателей. Так, не вправе применять УСН:

- 1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- 2) банки;
- 3) страховщики;
- 4) негосударственные пенсионные фонды;
- 5) инвестиционные фонды;
- 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 7) ломбарды;
- 8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
- 9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- 10) частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- 11) бюджетные учреждения;
- 12) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 13) организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%. Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в ФОТ — не менее 25%;
- 14) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;
- 15) организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб. Ограничения по стоимости основных средств и нематериальных активов для применения УСН учитывают основные средства и нематериальные активы, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом РФ от 19 июня 1992 г. № 3085-І «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзов) в Россий-

ской Федерации», а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых выступают потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом, имеют право применять УСН независимо от доли участия в них других организаций.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату ЕНВД для отдельных видов деятельности, вправе применять УСН в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности, а предельная величина доходов определяется по тем видам деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения.

Применение УСН предусматривает замену уплаты большинства налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период.

Перечень отменяемых налогов зависит от категории налогоплательщиков. В табл. 11.2 приведены налоги, уплата которых заменяется уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период.

Иные налоги уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими УСН, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Плательщики единого налога не освобождаются от обязанностей налоговых агентов и в связи с этим продолжают перечислять подоходный налог с суммы оплаты труда работников. Кроме того, для них сохраняются действующий порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Таблица 11.2

Налоги, заменяемые единым налогом	Организация	Индивидуальный предприниматель
Налог на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов и от операций с отдельными видами долговых обязательств)	—	+

Окончание табл. 11.2

Налоги, заменяемые единым налогом	Организация	Индивидуальный предприниматель
НДС	—	—
Налог на имущество: организаций; используемое для осуществления предпринимательской деятельности	—	—
Налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде выигрышей и призов, по вкладам в банках в части размеров, превышающих ставку рефинансирования Банка России, увеличенную на пять процентных пунктов, в части экономии на процентах в случае получения заемных (кредитных) средств, в виде дивидендов, в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием	+	—

Примечание. Прочерк означает отсутствие обязательств по уплате налога.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого они переходят на УСН, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление. Организации в указанном заявлении сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего года, а также о средней численности работников за указанный период и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября текущего года.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применяется УСН. В случае изменения избранного объекта налогообложения налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применяется УСН.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, вправе подать заявление в пятидневный срок с даты постановления на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Налогоплательщики могут перейти с уплаты ЕНВД на УСН с начала того месяца, в котором была прекращена обязанность по уплате ЕНВД, если до окончания текущего календарного года они перестали быть налогоплательщиками ЕНВД.

Налогоплательщики, применяющие УСН, не могут добровольно перейти на общий режим налогообложения до окончания налогового периода. Они могут потерять право на применение УСН, если по итогам налогового (отчетного) периода их доход превысит 60 млн руб. или стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превысит 100 млн руб., или средняя численность работников за налоговый (отчетный) период превысила 100 человек, или доля непосредственного участия другой организации превысила 25%. При этом переход на общий режим уплаты налогов производится с начала того квартала, в котором было допущено указанное превышение.

Суммы налогов, подлежащие уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Указанные налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором эти налогоплательщики перешли на общий режим налогообложения.

Налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором его доход превысил ограничения.

Налогоплательщики, применяющие УСН, вправе перейти на общий режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на общий режим налогообложения. Однако вернуться вновь к УСН возможно будет только через год после утраты права на применение УСН.

Объектами налогообложения признаются:

- 1) доходы;
- 2) доходы, уменьшенные на величину расходов.

Объекты налогообложения перечислены в ст. 346¹⁴ НК РФ, той же статьей закреплено право выбора налогоплательщиком объекта налогообложения. Выбранный объект может быть изменен ежегодно, но не в течение трех лет с начала применения УСН. Объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения.

В состав доходов, учитываемых организациями при определении объекта налогообложения, относятся:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;

2) внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

При определении объекта организации не учитывают доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, не имеют права выбора объекта налогообложения: для них установлено применение в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов.

При определении объекта налогообложения не учитываются:

1) доходы, указанные в ст. 251 НК РФ;

2) доходы организации в виде дивидендов и от операций с отдельными видами долговых обязательств;

3) доходы индивидуального предпринимателя в виде выигрышей и призов, по вкладам в банках в части размеров, превышающих ставку рефинансирования Банка России, увеличенную на пять процентных пунктов, в части экономии на процентах в случае получения заемных (кредитных) средств, в виде дивидендов, в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием.

Таблица 11.3

Срок полезного использования основных средств по Классификатору основных средств, включаемых в амортизационные группы	Порядок включения в расходы
До трех лет включительно	Равными долями в течение первого календарного года применения УСН

Окончание табл. 11.3

Срок полезного использования основных средств по Классификатору основных средств, включаемых в амортизационные группы	Порядок включения в расходы
От трех до 15 лет включительно	50% стоимости — равными долями в течение первого календарного года применения УСН; 30% стоимости — равными долями в течение второго календарного года применения УСН; 20% стоимости — равными долями в течение третьего календарного года применения УСН
Свыше 15 лет	Равными долями в течение первых 10 лет применения УСН

В состав основных средств и нематериальных активов включаются основные средства и нематериальные активы, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ;

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы;

6) расходы на оплату труда; пособия по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ;

7) расходы на все виды обязательного страхования работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

8) суммы НДС по приобретенным и оплаченным товарам (работам, услугам);

9) проценты, уплачиваемые за пользование кредитами и займами, а также оплаченные услуги кредитных организаций;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежа-

щие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством РФ;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах установленных норм;

13) расходы на командировки с учетом установленных норм;

14) плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов в пределах утвержденных тарифов;

15) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности;

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям);

20) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, за исключением суммы налога, уплаченной в соответствии с настоящей главой;

23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на сумму НДС), а также расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров;

24) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

25) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

26) расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;

27) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством РФ) обязательной оценки в целях контроля за правильно-

стью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;

28) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

29) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

30) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и представлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии на осуществление конкретного вида деятельности;

31) судебные расходы и арбитражные сборы;

32) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

33) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 264 НК РФ;

34) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Банком России;

35) расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники;

36) расходы по вывозу твердых бытовых отходов.

Доходы и расходы налогоплательщика для целей исчисления единого налога определяются кассовым методом, а также иными способами получения дохода от погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику. При использовании покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги), имущественные права векселя датой получения доходов у налогоплательщика признается дата оплаты векселя (день поступления денежных средств от векселедателя либо иного обязанного по указанному векселю лица) или день передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товаров (работ, услуг) и имущественных

прав признается прекращение обязательства налогоплательщика — приобретателя товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и передачей имущественных прав.

НК РФ выделяет следующие *особенности признания расходов*:

1) материальные расходы (в том числе расходы на приобретение сырья и материалов), расходы на оплату труда, оплата процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц — в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения;

2) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, — по мере реализации указанных товаров. Налогоплательщик вправе для целей налогообложения использовать один из следующих методов оценки покупных товаров:

а) по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);

б) средней стоимости;

в) стоимости единицы товаров.

Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты;

3) расходы на уплату налогов и сборов — в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком;

4) расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. При этом указанные расходы учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности;

5) при выдаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и имущественных прав векселя расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав учитываются после оплаты указанного векселя. При передаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и имущественных прав векселя, выданного третьим лицом, расходы по приобретению указанных товаров (работ,

услуг) и имущественных прав учитываются на дату передачи указанного векселя за приобретаемые товары (работы, услуги) и имущественные права. Указанные расходы учитываются исходя из цены договора, но не более суммы долгового обязательства указанного векселя.

Признание налоговой базы при УСН зависит от объекта налогообложения. Так, если в качестве объекта выбран доход организации или индивидуального предпринимателя, то налоговая база определяется как денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя. Если же за объектом признаны 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, пересчитываются по курсу Банка России; доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

Налогоплательщик, принимающий за объект налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог. Сумма минимального налога исчисляется и уплачивается по итогам налогового периода (календарный год) и составляет 1% налоговой базы. Уплачивается минимальный налог в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. В следующие налоговые периоды налогоплательщик имеет право включить в расходы для исчисления налоговой базы сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее. Уменьшение налоговой базы на сумму убытка, полученного за предыдущие налоговые периоды, может производиться, если в эти периоды налогоплательщик применял УСН и в качестве налоговой базы использовал доходы, уменьшенные на сумму расходов. При этом убыток может быть перенесен на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении общего режима налогообложения, не учитывается при переходе на УСН. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении УСН, не учитывается при переходе на общий режим налогообложения.

Налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД, ведут отдельный 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 располагаются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

Налоговым периодом для целей определения единого налога признается календарный год. В связи с этим доходы и расходы учитываются нарастающим итогом с начала года. За отчетный период принимаются I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Статья 346²⁰ НК РФ предусматривает следующие *виды налоговых ставок для исчисления единого налога*:

1) если за объект налогообложения приняты доходы, налоговая ставка равна 6%;

2) если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка равна 15%.

Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категории налогоплательщиков.

Все налогоплательщики самостоятельно исчисляют по итогам налогового периода сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала года. Налогоплательщики, принявшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшают сумму квартальных авансовых платежей по налогу на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплачиваемых за этот же период (но не более чем на 50%).

Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, определяется с учетом квартальных авансовых платежей и уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций. Для организаций срок подачи деклараций за налоговый период — не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Для индивидуальных предпринимателей — не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога зачисляется на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней в соответствии с бюджетным законодательством РФ:

✓ в федеральный бюджет — 30%;

- ✓ бюджеты субъектов РФ — 15%;
- ✓ местные бюджеты — 45%;
- ✓ бюджет ФФОМС — 0,5%;
- ✓ бюджеты ТФОМС — 4,5%;
- ✓ бюджет ФСС России — 5%.

Согласно ст. 346²⁴ НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности. Налоговым регистром считается книга учета доходов и расходов, форма которой утверждается Министерством финансов РФ.

11.3 Упрощенная система налогообложения на основе патента

Согласно ст. 346²⁵ «Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента» НК РФ индивидуальные предприниматели вправе перейти на УСН на основе патента.

В этом случае на них распространяются нормы, установленные ст. 346¹¹—346²⁵ НК РФ.

Применение УСН на основе патента разрешается индивидуальным предпринимателям, осуществляющим один из следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;
- 2) ремонт, окраска и пошив обуви;
- 3) изготовление валяной обуви;
- 4) изготовление текстильной галантереи;
- 5) изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;
- 6) изготовление траурных венков, искусственных цветов, гирлянд;
- 7) изготовление оград, памятников, венков из металла;
- 8) изготовление и ремонт мебели;
- 9) производство и реставрация ковров и ковровых изделий;
- 10) ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий;
- 11) производство инвентаря для спортивного рыболовства;
- 12) чеканка и гравировка ювелирных изделий;
- 13) производство и ремонт игр и игрушек, за исключением компьютерных игр;

- 14) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 15) изготовление и ремонт ювелирных изделий, бижутерии;
- 16) производство шипаной шерсти, сырых шкур и кож крупного рогатого скота, животных семейства лошадиных, овец, коз и свиней;
- 17) выделка и крашение шкур животных;
- 18) выделка и крашение меха;
- 19) переработка давальческой мытой шерсти на трикотажную пряжу;
- 20) расчес шерсти;
- 21) стрижка домашних животных;
- 22) защита садов, огородов и зеленых насаждений от вредителей и болезней;
- 23) изготовление сельскохозяйственного инвентаря из материала заказчика;
- 24) ремонт и изготовление бондарной посуды и гончарных изделий;
- 25) изготовление и ремонт деревянных лодок;
- 26) ремонт туристского снаряжения и инвентаря;
- 27) распиловка древесины;
- 28) граверные работы по металлу, стеклу, фарфору, дереву, керамике;
- 29) изготовление и печатание визитных карточек и пригласовых билетов;
- 30) копировально-множительные, переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы;
- 31) чистка обуви;
- 32) деятельность в области фотографии;
- 33) производство, монтаж, прокат и показ фильмов;
- 34) техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств;
- 35) предоставление прочих видов услуг по техническому обслуживанию автотранспортных средств (мойка, полирование, нанесение защитных и декоративных покрытий на кузов, чистка салона, буксировка);
- 36) оказание услуг тамады, актера на торжествах, музыкальное сопровождение обрядов;
- 37) предоставление услуг парикмахерскими и салонами красоты;
- 38) автотранспортные услуги;
- 39) предоставление секретарских, редакторских услуг и услуг по переводу;
- 40) техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники;

41) монофоническая и стереофоническая запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск. Перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт-диск;

42) услуги по присмотру и уходу за детьми и больными;

43) услуги по уборке жилых помещений;

44) услуги по ведению домашнего хозяйства;

45) ремонт и строительство жилья и других построек;

46) производство монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ;

47) услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления;

48) услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома;

49) нарезка стекла и зеркал, художественная обработка стекла;

50) услуги по остеклению балконов и лоджий;

51) услуги бань, саун, соляриев, массажных кабинетов;

52) услуги по обучению, в том числе в платных кружках, студиях, на курсах, и услуги по репетиторству;

53) тренерские услуги;

54) услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству;

55) производство хлеба и кондитерских изделий;

56) передача во временное владение и (или) пользование гаражей, собственных жилых помещений, а также жилых помещений, возведенных на дачных земельных участках;

57) услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах;

58) ветеринарные услуги;

59) услуги платных туалетов;

60) ритуальные услуги;

61) услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров;

62) услуги общественного питания;

63) услуги по переработке сельскохозяйственной продукции;

64) услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);

65) оказание услуг, связанных с обслуживанием сельскохозяйственного производства;

66) выпас скота;

67) ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты;

68) занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию;

69) осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию.

При применении упрощенной системы налогообложения на основе патента индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, среднесписочная численность которых не должна превышать за налоговый период пять человек.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента на территориях субъектов РФ принимается законами соответствующих субъектов РФ.

Документом, удостоверяющим право применения индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента, является выдаваемый индивидуальному предпринимателю налоговым органом патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности.

Форма патента утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Патент выдается по выбору налогоплательщика на период от одного до 12 месяцев. Налоговым периодом считается срок, на который выдан патент.

Заявление на получение патента подается индивидуальным предпринимателем в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе не позднее чем за месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем УСН на основе патента. Форма указанного заявления утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Налоговый орган обязан в 10-дневный срок выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Форма уведомления об отказе в выдаче патента утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

Если индивидуальный предприниматель состоит на учете в налоговом органе одного субъекта РФ, а заявление на получение патента подает в налоговый орган другого субъекта РФ, он обязан вместе с заявлением на получение патента подать заявление о постановке на учет в этом налоговом органе.

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля установленного по каждому виду

предпринимательской деятельности потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

В случае получения по выбору индивидуальным предпринимателем патента на более короткий срок стоимость патента подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент. Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента. При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта РФ.

Сроки действия патента могут устанавливаться с начала квартала (с 1 января, 1 апреля, 1 июля, 1 октября) на три, шесть, девять и 12 месяцев. Эти сроки могут переходить на следующий календарный год. Например, патент, выдаваемый на год с 1 июля 2006 г., будет действовать до 30 июня 2007 г. Если в 2007 г. законом субъекта РФ размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, на который выдан патент, изменился по сравнению с 2006 г., то окончательная стоимость патента по этому виду деятельности будет рассчитываться отдельно за 2006 и 2007 гг. исходя из размера потенциально возможного к получению дохода, установленного законами субъекта РФ на 2006 и 2007 гг.

В случае если вид предпринимательской деятельности входит в перечень видов предпринимательской деятельности, установленный п. 2 ст. 346^{25.1} НК РФ, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не может превышать величину базовой доходности, установленной при вмененном налоге в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности, умноженную на 30.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН на основе патента, производят оплату $\frac{1}{3}$ стоимости патента в срок не позднее 25 дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента.

Предприниматель теряет право на применение УСН на основе патента в периоде, на который был выдан патент, при нарушении условий применения УСН на основе патента, а также при неоплате (неполной оплате) $\frac{1}{3}$ стоимости патента в срок.

В этом случае индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, не возвращается. Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент.

Индивидуальные предприниматели в соответствии со ст. 346²¹ НК РФ вправе уменьшать стоимость патента на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; уплачиваемых за соответствующий период, в соответствии с законодательством РФ. При этом стоимость патента не может быть уменьшена более чем на 50%.

Если индивидуальный предприниматель осуществляет предпринимательскую деятельность в разъездном порядке в разных муниципальных образованиях и по этому виду деятельности субъектом РФ разрешено применять УСН на основе патента, предприниматель обязан уплатить единый налог в бюджеты тех муниципальных образований, в которых такой налог введен, а в муниципальных образованиях, в которых ЕНВД не введен, индивидуальный предприниматель вправе применять УСН на основе патента.

При исчислении ЕНВД для уплаты в бюджет муниципального образования индивидуальный предприниматель вправе скорректировать базовую доходность на коэффициент-дефлятор.

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода на территории г. Москвы с 2009 г. представлен в табл. 11.4.

Таблица 11.4

Виды предпринимательской деятельности	Потенциально возможный годовой доход, руб.
Ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий	100 000
Ремонт, окраска и пошив обуви	120 000

Продолжение табл. 11.4

Виды предпринимательской деятельности	Потенциально возможный годовой доход, руб.
Изготовление валяной обуви	120 000
Изготовление текстильной галантереи	84 000
Изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц	180 000
Изготовление траурных венков, искусственных цветов, гирлянд	180 000
Изготовление оград, памятников, венков из металла	225 000
Изготовление и ремонт мебели	225 000
Производство и реставрация ковров и ковровых изделий	84 000
Ремонт и техническое обслуживание бытовой радио-электронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий	225 000
Производство инвентаря для спортивного рыболовства	96 000
Чеканка и гравировка ювелирных изделий	225 000
Производство и ремонт игр и игрушек, за исключением компьютерных игр	84 000
Изготовление изделий народных художественных промыслов	84 000
Изготовление и ремонт ювелирных изделий, бижутерии	225 000
Производство шипальной шерсти, сырых шкур и кож крупного рогатого скота, животных семейства лошадиных, овец, коз и свиней	120 000
Выделка и крашение шкур животных	120 000
Выделка и крашение меха	120 000
Переработка давальческой мытой шерсти на трикотажную пряжу	120 000
Расчет шерсти	120 000
Стрижка домашних животных	180 000
Защита садов, огородов и зеленых насаждений от вредителей болезней и болезней	120 000

Продолжение табл. 11.4

Виды предпринимательской деятельности	Потенциально возможный годовой доход, руб.
Изготовление сельскохозяйственного инвентаря из материалов заказчика	120 000
Ремонт и изготовление бондарной посуды и гончарных изделий	120 000
Изготовление и ремонт деревянных лодок	120 000
Ремонт туристского снаряжения и инвентаря	120 000
Распиловка древесины	120 000
Граверные работы по металлу, стеклу, фарфору, дереву, керамике	180 000
Изготовление и печатание визитных карточек и пригласительных билетов	84 000
Копировально-множительные, переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы	84 000
Чистка обуви	84 000
Деятельность в области фотографии	225 000
Производство, монтаж, прокат и показ фильмов	225 000
Техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств	360 000
Предоставление прочих видов услуг по техническому обслуживанию автотранспортных средств (мойка, полирование, нанесение защитных и декоративных покрытий на кузов, чистка салона, буксировка)	360 000
Оказание услуг тамады, актера на торжествах, музыкальное сопровождение обрядов	225 000
Предоставление услуг парикмахерскими и салонами красоты	225 000
Автотранспортные услуги	180 000
Предоставление секретарских, редакторских услуг и услуг по переводу	180 000
Техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники	225 000

Продолжение табл. 11.4

Виды предпринимательской деятельности	Потенциально возможный годовой доход, руб.
Монофоническая и стереофоническая запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск. Перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт-диск	225 000
Услуги по присмотру и уходу за детьми и больными	180 000
Услуги по уборке жилых помещений	180 000
Услуги по ведению домашнего хозяйства	180 000
Ремонт и строительство жилья и других построек	225 000
Производство монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ	225 000
Услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления	225 000
Услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома	84 000
Нарезка стекла и зеркал, художественная обработка стекла	120 000
Услуги по остеклению балконов и лоджий	225 000
Услуги бань, саун, соляриев, массажных кабинетов	225 000
Услуги по обучению, в том числе в платных кружках, студиях, на курсах, и услуги по репетиторству	225 000
Тренерские услуги	225 000
Услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству	180 000
Производство хлеба и кондитерских изделий	96 000
Передача во временное владение и (или) пользование гаражей, собственных жилых помещений, а также жилых помещений, возведенных на дачных земельных участках	720 000
Услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах	120 000

Окончание табл. 11.4

Виды предпринимательской деятельности	Потенциально возможный годовой доход, руб.
Ветеринарные услуги	120 000
Услуги платных туалетов	120 000
Ритуальные услуги	225 000
Услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров	84 000
Услуги общественного питания	135 000
Услуги по переработке сельскохозяйственной продукции	180 000
Услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка)	180 000
Оказание услуг, связанных с обслуживанием сельскохозяйственного производства	180 000
Выпас скота	180 000
Ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты	360 000
Занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию	360 000
Осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию	360 000

Налогоплательщики упрощенной системы налогообложения на основе патента не представляют в налоговый орган налоговую декларацию. Они обязаны вести учет доходов в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

11.4. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Вмененный доход — потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного до-

хода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее — единый налог) может вводиться в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с гл. 26³ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» НК РФ и применяться по решению субъекта РФ в отношении следующих видов деятельности:

1) оказание бытовых услуг (с 1 января 2006 г. единым налогом облагаются группы, подгруппы, виды и (или) отдельные бытовые услуги, классифицируемые по Общероссийскому классификатору услуг населению, — Федеральный закон от 18 июня 2005 г. № 63-ФЗ «О внесении изменений в статью 346²⁶ части второй Налогового кодекса Российской Федерации»);

2) оказание ветеринарных услуг;

3) оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

4) розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв. м, через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

5) оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;

6) оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания;

7) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг, не только на праве собственности, но и на ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения);

8) распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

9) оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) размещение рекламы на транспортных средствах;

11) оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 кв. м;

12) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

13) организация услуг по передаче во временное владение и (или) пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Запрещено применять систему налогообложения в виде ЕНВД в отношении видов предпринимательской деятельности, указанной выше, в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, а также в случае осуществления их налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших в соответствии со ст. 83 НК РФ.

На уплату единого налога не переводятся:

- аптечные учреждения, организации потребительской кооперации, хозяйственные общества, единственным учредителем которых являются потребительские общества и их союзы, и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;
- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%, за исключением участия общественных организаций инвалидов;
- индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента;
- учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания;
- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие услуги по передаче во временное владение и (или) пользование торговых мест в объектах стационарной торговой сети и земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, в части оказания услуг

по передаче во временное владение и (или) пользование автозаправочных и автогазозаправочных станций.

В Москве ЕНВД введен Законом г. Москвы от 24 ноября 2004 г. № 75 «О едином налоге на вмененный доход для деятельности по распространению и (или) размещению наружной рекламы».

Организации, уплачивающие единый налог, не уплачивают следующие налоги:

- налог на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);
- НДС (в отношении операций, облагаемых НДС, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);
- налог на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Предприниматели, уплачивающие единый налог, не уплачивают налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от деятельности, облагаемой единым налогом), НДС (в отношении операций, облагаемых НДС, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом); налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками единого налога, обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ.

Налогоплательщики ЕНВД определены в ст. 346²⁸ НК РФ. К ним относятся организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципальных районов, городских округов, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

Налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах того субъекта РФ, в котором они осуществляют виды предпринимательской деятельности, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления указанной деятельности в срок не позднее пяти дней с начала осуществления этой деятельности и производить уплату единого налога, введенного в этом субъекте РФ.

Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина единого дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используют физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовую доходность в месяц (табл. 11.5).

Таблица 11.5

Вид предпринимательской деятельности	Физический показатель	Базовая доходность в месяц, руб.
1	2	3
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
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки, кв. м	50

Продолжение табл. 11.5

1	2	3
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	6 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Посадочное место	1 500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы	Площадь торгового зала, кв. м	1 800
Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 кв. м	Торговое место	9 000
Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 кв. м	Площадь торгового зала, кв. м	1 800
Разносная (развозная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500

Продолжение табл. 11.5

1	2	3
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей, кв. м	1 000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, кроме наружной рекламы с автоматической сменой изображения, кв. м	3 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности, кв. м	4 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы, кв. м	5 000
Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах	Количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, автомобилей легковых и грузовых прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы	10 000

Продолжение табл. 11.5

1	2	3
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения, кв. м	1 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания не превышает 5 кв. м	Количество торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам	6 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объек-	Площадь торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам, кв. м	1 200

Продолжение табл. 11.5

1	2	3
тов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания превышает 5 кв. м		
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, не превышающей 10 кв. м, для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей	Количество земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование, кв. м	5 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, превышающей 10 кв. м, для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной	Площадь земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование, кв. м	1 000

Окончание табл. 11.5

1	2	3
торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей		

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1, К2.

Корректирующий коэффициент К1 представляет устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году, который определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ.

Корректирующий коэффициент К2 учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов и др. Значения коэффициента К2 определяются представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

При определении коэффициента базовой доходности устанавливается несколько значений К2, учитывающих разные факторы осуществления предпринимательской деятельности: одно значение определяет ассортимент, второе — сезонность работы, третье — место расположения торговой точки в пределах населенного пункта. В этом случае коэффициент К2 будет равен произведению всех имеющихся значений.

Изменение суммы единого налога, произошедшее вследствие изменения величин корректирующих коэффициентов, возможно только с начала следующего налогового периода.

В случае если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение.

Налоговым периодом по данному налогу признается квартал.

Ставка единого налога устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода.

Порядок и сроки уплаты единого налога определены в ст. 346³² НК РФ.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных за этот же период при выплате работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Сумма единого налога зачисляется на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода по форме, утвержденной Министерством финансов РФ.

Доходы от уплаты ЕНВД для отдельных видов деятельности распределяются следующим образом:

- в федеральный бюджет — 30%;
- бюджеты субъектов РФ — 15%;
- местные бюджеты — 45%;
- бюджет ФФОМС — 0,5%;
- бюджеты ТФОМС — 4,5%;
- бюджет ФСС России — 5%.

Доходы от уплаты ЕНВД зачисляются на счета органов Федерального казначейства с последующим распределением в бюджеты всех уровней в соответствии с бюджетным законодательством РФ.



Выводы

Специальным налоговым режимом называется особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного времени, применяемый в случаях, установленных НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами.

К специальным налоговым режимам относятся: УСН; система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН); система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности; система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Плательщиками сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога. Единый сельскохозяйственный налог заменяет: налог на прибыль организаций; НДС; налог на имущество организаций. Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности); НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации); налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности). НК РФ установлено, что уплата иных налогов и сборов (акцизы; плата за загрязнение окружающей природной среды; государственная пошлина; таможенная пошлина; налог на имущество физических лиц (в части жилых строений, помещений и сооружений, находящихся в собственности индивидуальных предпринимателей); лицензионные сборы) осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения.

Кроме того, плательщики единого сельскохозяйственного налога не освобождаются от обязанностей налоговых агентов и в связи с этим продолжают перечислять подоходный налог с суммы оплаты труда работников, а также уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ о пенсионном обеспечении.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Размер единого сельскохозяйственного налога определяется исходя из процентной ставки 6% и налоговой базы. Доходы и расходы признаются для исчисления единого сельскохозяйственного налога кассовым методом. Перечень расходов, признаваемых для исчисления единого сельскохозяйственного налога, закрытый и не подлежит расширительному толкованию.

Согласно гл. 26² НК РФ правом перехода на УСН могут воспользоваться организации, у которых по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на УСН, доход от реализации не превысил 45 млн руб. (без учета НДС).

Применение УСН предусматривает замену уплаты большинства налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности налогоплательщика за налоговый период. Замене подлежат: налог на прибыль, НДС, налог на имущество, налог на доходы физических лиц (в части доходов от предпринимательской деятельности).

Объектами налогообложения по выбору налогоплательщика признаются доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Соответственно налоговая база исчисляется как денежное выражение доходов или доходов, уменьшенных на величину расходов. Признание доходов и расходов происходит по кассовому методу.

Налоговые ставки — 6% при обложении доходов и 15% при обложении доходов, уменьшенных на величину расходов.

Система налогообложения в виде единого налога для отдельных видов деятельности может вводиться в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с гл. 26³ НК РФ. Налогоплательщики единого налога — организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории, на которой введен единый налог, виды предпринимательской деятельности, в отношении которых введена система налогообложения в виде налога на вмененный доход. Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика, а налоговой базой — величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности и физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Физические показатели установлены НК РФ, а базовая доходность корректируется на поправочные коэффициенты, учитывающие специфику функционирования разных видов деятельности.

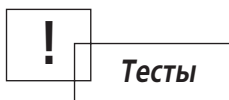
Ставка единого налога определена в размере 15% величины вмененного дохода.



Вопросы и задания для самоконтроля

1. Что такое специальный налоговый режим?
2. Какие предприятия относятся к сельскохозяйственным предприятиям индустриального типа?
3. Единый сельскохозяйственный налог — это право или обязанность плательщика?
4. Перечислите условия перевода на уплату единого сельскохозяйственного налога.
5. Какие налоги и сборы заменяются единым сельскохозяйственным налогом?

6. Назовите условия перехода на УСН.
7. Какие организации и предприниматели не имеют права использовать УСН?
8. Укажите налоги, заменяющие единый налог при УСН.
9. Охарактеризуйте факторы, обуславливающие выбор объекта налогообложения при УСН.
10. Приведите порядок расчета и уплаты единого налога при УСН.
11. Что понимается под вмененным доходом?
12. В отношении каких видов предпринимательской деятельности используется система налогообложения на вмененный доход?
13. Для чего применяют корректирующие коэффициенты базовой доходности?



1. *Как вводится система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)?*
 - А. На всей территории Российской Федерации с 1 января 2003 г.
 - Б. Законом субъекта РФ об этом налоге.
 - В. Постановлениями местных органов власти.
2. *Кем являются плательщики единого сельскохозяйственного налога?*
 - А. Плательщиками НДС.
 - Б. Плательщиками земельного налога.
 - В. Плательщиками налога на имущество организаций.
3. *Могут ли сельскохозяйственные производители — плательщики единого сельскохозяйственного налога уплачивать различные суммы налога при владении земельными участками одинаковой площади, расположенными в одной области?*
 - А. Нет, не могут.
 - Б. Да, могут.
 - В. Зависит от категории плательщика.
4. *От какой налоговой базы исчисляется минимальный налог?*
 - А. Доходы.
 - Б. Доходы за минусом расходов.
 - В. Выручка от реализации товаров (работ, услуг).
5. *Когда вправе перейти на упрощенный режим налогоплательщик, перешедший с УСН на общий режим налогообложения?*
 - А. С начала следующего года.
 - Б. Через год после утраты права использовать упрощенную систему.
 - В. Через два года после утраты права использовать упрощенную систему.

6. *Какой срок уплаты авансовых платежей при УСН?*

А. Не позднее 15-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Б. Не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

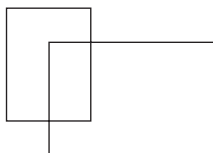
В. Не позднее 30-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

7. *Что учитывает корректирующий коэффициент базовой доходности К1?*

А. Особенность места, где осуществляется предпринимательская деятельность.

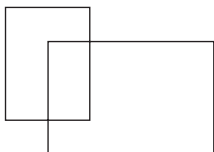
Б. Ассортимент товаров.

В. Изменение потребительских цен на товары.



ОТВЕТЫ К ТЕСТАМ

	1	2	3	4	5	6	7
Тема 1	А	В	Б				
Тема 2	А	Б	В				
Тема 3	Б	Б	Б				
Тема 4	А	Б	В				
Тема 5	А	А	Г				
Тема 6	Б	В	В				
Тема 7	А	В	Б				
Тема 8	В	Б	Г				
Тема 9	А	В	В				
Тема 10	В	А	В				
Тема 11	Б	Б	В	А	Б	Б	В



ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ; часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ; часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ; часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ.
2. Земельный кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ; часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
4. Семейный кодекс Российской Федерации от 29.12.1995 № 223-ФЗ.
5. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 № 61-ФЗ.
6. *Косолапов А.И.* Налоги и налогообложение : учеб. пособие. М. : Дашков и К°, 2006.
7. *Пансков В.Г.* Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник. М. : Финансы и статистика, 2005.
8. *Перов А.В., Толкушкин А.В.* Налоги и налогообложение : учеб. пособие. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт-Издат, 2005.
9. *Сердюков А.Э., Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л.* Налоги и налогообложение. СПб. : Питер, 2005.
10. *Юрзинова И.Л., Незамайкина В.Н.* Налогообложение юридических и физических лиц. М. : Экзамен, 2006.

Учебное издание

Мамрукова Ольга Ильинична

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

Зав. редакцией *Е.А. Журко*

Редактор *Ю.А. Серова*

Корректор *Л.В. Штаханова*

Компьютерная верстка *И.В. Соколовой*

Подписано в печать 28.12.2009. Формат 60×90/16.

Печать офсетная. Печ. л. 19,5.

Бумага газетная. Тираж 2500 экз. Заказ

ООО «Издательство «Омега-Л»

111123, Москва, Шоссе Энтузиастов, д. 56

Тел. (495) 228-64-58, 228-64-59

www.omega-l.ru

СПРАШИВАЙТЕ КНИГИ ИЗДАТЕЛЬСТВА «ОМЕГА-Л» В КНИЖНЫХ МАГАЗИНАХ И КНИГОТОРГАХ

МОСКВА

«Библио-Глобус»	ул. Мясницкая, д. 6/3, стр. 1	(495) 781-19-00; www.biblio-globus.ru
Дом книги «Медведково»	Заревый пр-д, д. 12	(495) 476-16-90; www.bearbooks.ru
«Молодая Гвардия»	ул. Б. Полянка, д. 28	(495) 770-33-70; www.bookmg.ru
Дом книги на Ладужской	ул. Ладужская, д. 8, стр. 1	(495) 221-77-33; www.dom-knigi.ru
«Республика»	ул. 1-я Тверская-Ямская, д. 10	(495) 251-65-27; www.respublica.ru
«Москва»	ул. Тверская, д. 8	(495) 629-64-83; www.moscowbooks.ru
Сеть магазинов «Московский Дом книги»	ул. Новый Арбат, д. 8	(495) 789-35-91; www.mdk-arbat.ru
Сеть магазинов «Новый книжный»	Сухареvская пл., д. 12 ТЦ «Садовая галерея»	(495) 937-85-81; www.nk1.ru

САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

Сеть магазинов «Буквоед»	Лиговский пр-т, д. 10 «Книжный супермаркет» (812) 601-06-01, 717-30-86; www.bookvoed.ru
Санкт-Петербургский Дом книги	Неvский пр-т, д. 28; (812) 448-23-55

РАСПРОСТРАНЕНИЕ В РЕГИОНАЛЬНЫХ КНИГОТОРГАХ

Архангельск	Дом книги	пл. Ленина, д. 3; тел.: (8182) 65-41-34
Воронеж	«Амитель»	пл. Ленина, д. 4; тел.: (4732) 77-16-90
	«Библиосфера»	пр-т Революции, д. 32; тел.: (4732) 53-15-80
Екатеринбург	Дом книги	ул. Антона Валека, д. 12; тел.: (343) 358-18-98
	ТЦ «100 000 книг»	ул. Декабристов, д. 51 а; тел.: (343) 251-33-42
		ул. Челюскинцев, д. 23; тел.: (343) 353-24-90, 353-24-89
	Книж. супермаркет «100 000 книг» при типогр. «Уральский рабочий»	Театральный пер., д. 2; тел.: (343) 371-62-57
	Торговый Дом «Люмна»	ул. Ленина, д. 49; тел.: (343) 371-24-25
Иркутск	«Мир книги»	ул. Студенческая, д. 1в; тел.: (343) 378-22-55
Казань	«Книжный двор»	ул. Урицкого, д. 9, (ул. Фурье, д. 8); тел.: (3952) 20-09-17
	Сеть магазинов «Дом книги»	ул. Спартаковская, д. 2; тел.: (843) 278-09-20
Калининград	«Книги и книжечки»	ул. Татарстан, д. 13; тел.: (843) 293-54-82
Н.Новгород	«Бизнес-книга»	Ленинский пр-т, д. 103/113; тел.: (4012) 65-65-68
	Дом книги «Нижний Новгород»	ул. Б. Покровская, д. 63; тел.: (831) 433-02-91
	«Дирижабль»	ул. Советская, д. 14; тел.: (831) 246-22-92
Новосибирск	«Экор-книга»	ул. Б. Покровская, д. 46; тел.: (831) 234-03-05
	«Book-Look»	ул. Советская, д. 13; тел.: (383) 223-35-20
	«Плиний Старший»	Красный пр-т, д. 29/1; тел.: (383) 217-45-40
Ростов-на-Дону	«Деловая литература»	Красный пр-т, д. 17; тел.: (383) 325-75-90 (91)
	ИП Попов	ул. Серафимовича, д. 53б; тел.: (863) 240-48-89
	Сеть магазинов «Магистр»	ул. Юфимцева, д. 17; тел.: (863) 220-38-35
	Сеть магазинов «Феникс»	ул. Б. Садовая, д. 67; тел.: (863) 299-98-96
Рязань	Торговый дом «Барс»	ул. Б. Садовая, д. 51; тел.: (863) 262-47-07
Самара	Сеть магазинов «Чакон»	Московское шоссе, д. 5а; тел.: (4912) 34-75-68
	«Планета»	Московское шоссе, д. 15, 3-й этаж, ТК «Фрегат»; тел.: (846) 331-22-33
Уфа	«Знание» («Белая река»)	ул. Ленина, д. 20; тел.: (347) 272-22-70
	Хабаровский Дом книги	ул. Ленина, д. 24; тел.: (347) 273-40-85
Хабаровск	«Книжник»	ул. Карла Маркса, д. 82; тел.: (4212) 43-73-16
Челябинск	«Интеллект-сервис»	ул. Кирова, д. 82; тел.: (351) 263-50-36
Ярославль	Книжный маркет	ул. Советская, д. 80; тел.: (4852) 32-00-12

СНГ

Алматы	«Экономик»	пр-т Достык, д. 55; тел.: (327) 291-47-42
	Магазин «BookKing»	пр-т Райымбека, д. 101; тел.: (327) 271-02-39
	«Меломан»	ул. Гоголя, д. 58; тел.: +7(727) 273-10-24
	«Книжный город»	ул. Жолдасбекова, д. 19а; тел.: +7(727) 262-69-09
Днепропетровск	«Бизнес Книга»	ул. Серова, д. 4; тел.: (0562) 370-30-43
Киев	Книжный дом «Орфей»	Московский пр-т, д. 6; тел.: (044) 464-49-70
Минск	Дом книги «Знание»	ул. Карла Маркса, д. 36; тел.: (37517) 227-55-58